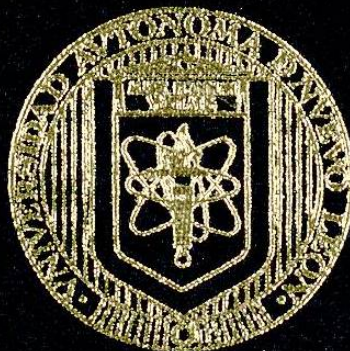


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
Y ADMINISTRACION
ESCUELA DE GRADUADOS



TESIS

"EXTINCION, POR CADUCIDAD Y PRESCRIPCION, DE LAS FACULTADES
LIQUIDADORAS Y EXACTORAS DE LA AUTORIDAD FISCAL, EN RELACION
AL IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR CAUSADO EN IMPORTACIONES
TEMPORALES QUE CAMBIAN AL REGIMEN DEFINITIVO"

POR

CARLOS TOLEDANO SALDAÑA

COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN CONTADURIA PUBLICA
CON ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS

MONTERREY, N. L.

OCTUBRE 2001

TM

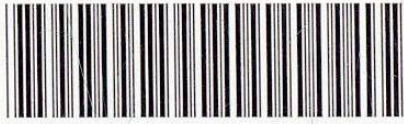
Z7164

.C8

FCPYA

2001

T6



1020146552

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
Y ADMINISTRACION
ESCUELA DE GRADUADOS



TESIS

"EXTINCION, POR CADUCIDAD Y PRESCRIPCION, DE LAS FACULTADES
LIQUIDADORAS Y EXACTORAS DE LA AUTORIDAD FISCAL, EN RELACION
AL IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR CAUSADO EN IMPORTACIONES
TEMPORALES QUE CAMBIAN AL REGIMEN DEFINITIVO"

POR

CARLOS TOLEDANO SALDAÑA

COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN CONTADURIA PUBLICA
CON ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS

MONTERREY, N. L.

OCTUBRE 2001



**FONDO
TESIS**

A mis Padres

Sin quienes hubiera sido imposible la vida y los estudios del que escribe, a ellos mi querer, respeto y gratitud.

A mi esposa Gaby

Quien inspira y alienta ésta humilde propuesta.

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	3
JUSTIFICACIÓN	4
OBJETIVO	5
HIPÓTESIS	6
MÉTODO	8
Capítulo 1. “RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN TEMPORAL”	
1.1.- Regímenes Aduaneros en General.	11
1.2.- Definición y Particularidades del Régimen Temporal de Importación.	13
1.3.- Modalidades del Régimen Temporal de Importación.	14
➤ Para Retornar en el Mismo Estado.	14
➤ Para Transformación, Elaboración ó Reparación.	17
Capítulo 2. “IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN”	
2.1.- Naturaleza del Impuesto General de Importación.	21
2.1.1.- Unilateralidad de la Relación.	24
2.1.2.- Los Sujetos: Activo y Pasivo.	25
2.1.3.- El Objeto.	26
2.1.4.- La Base Gravable y Tasa ó Cuota.	27
2.2.- Causación.	27

2.3.- Determinación.	31
2.4.- Exigibilidad.	32

Capítulo 3.- “IMPORTANCIA DE DIFERENCIAR EL MOMENTO DE CAUSACIÓN Y EL DE EXIGIBILIDAD”

➤ Teoría Declarativa del Acto de Liquidación.	35
➤ Teoría Constitutiva del Acto de Liquidación.	36

Capítulo 4.- “FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES”

4.1.- Liquidatorias (<i>El Procedimiento Administrativo En Materia Aduanera</i>).	42
---	----

4.2.- Exactoras (<i>El Procedimiento Administrativo de Ejecución</i>).	49
--	----

4.2.1.- Sección I “Disposiciones Generales”.

<i>Marco Jurídico.</i>	50
------------------------	----

<i>Embargo Precautorio.</i>	50
-----------------------------	----

<i>Prescripción en Materia Fiscal.</i>	52
--	----

<i>Cancelación de Créditos.</i>	54
---------------------------------	----

<i>Preferencia del Fisco.</i>	56
-------------------------------	----

<i>Prelación.</i>	57
-------------------	----

4.2.2.- Sección II “El Embargo”.

<i>Marco Jurídico.</i>	58
------------------------	----

<i>Su Naturaleza.</i>	58
-----------------------	----

<i>Procedimiento y Formalidades en General.</i>	59
---	----

4.2.3.- Sección III “La Intervención”.

<i>Marco Jurídico.</i>	60
------------------------	----

<i>Procedimiento.</i>	60
-----------------------	----

<i>Facultades del Interventor.</i>	62
------------------------------------	----

<i>Preferencia de la Interventoría Fiscal.</i>	63
--	----

4.2.4.- Sección IV "El Remate".

<i>Marco Jurídico.</i>	64
<i>Procedencia de la Enajenación de los Bienes Embargados.</i>	64
<i>Base para el Remate.</i>	66
<i>Inconformidad con el Avalúo.</i>	67
<i>Convocatoria.</i>	67
<i>Preferencia del Embargado.</i>	68
<i>Postura Legal y Enajenación.</i>	68
<i>Garantía de las Posturas.</i>	69
<i>La Subasta.</i>	69
<i>La Adjudicación al Adquirente.</i>	70
<i>La Adjudicación a Favor del Fisco.</i>	71
<i>Las Almonedas.</i>	71

4.2.5.- Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva.	73
---	----

Capítulo 5.- "CADUCIDAD -LATO SENSU-"

5.1.- Introducción.	75
5.2.-Origen de la Institución Jurídica Denominada "CADUCIDAD".	77
5.3.-Evolución.	79
5.4.- Concepto.	81

Capítulo 6.- "PRESCRIPCIÓN -LATO SENSU-"

6.1.- Noción y Naturaleza Jurídica.	86
6.2.- Clases de Prescripción en el Derecho Común.	87
6.3.- Interrupción, Suspensión y Condiciones Esenciales para la Configuración de la Prescripción.	89
6.4.- Definición de Prescripción, en Vía de Acción y de Excepción, así como su Esencia Jurídica.	94

Capítulo 7.- “CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN NEGATIVA”

7.1.- Semejanzas.	105
7.2.- Diferencias Básicas entre Ambos Conceptos.	105
<i>En Cuanto a sus Orígenes.</i>	105
<i>En Cuanto a sus Ámbitos de Aplicación.</i>	106
<i>Con Relación a los Efectos que Surten.</i>	106
<i>Desde el Punto de Vista de sus Presupuestos.</i>	106
<i>En Relación al Momento en que Surte Plenos Efectos.</i>	106
<i>Desde el Punto de Vista de sus Interrupciones.</i>	107

Capítulo 8.- “CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”

8.1.- Marco Legal.	108
8.2.- Configuración de la Caducidad para la Facultad de Determinación de la Autoridad (<i>Plazos Máximos Aplicables</i>).	114
8.2.1.- Por Regla General.	114
8.2.2.- Por Excepción.	114
8.2.2.1.- Plazos Máximos Aplicables (<i>Para la configuración de la caducidad para determinación de contribuciones, cuando se ejercen las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III Y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación ó se interpongan medios de defensa</i>).	115
8.2.2.2.- Plazo Aplicable, (por falta de - Inscripción en el R.F.C.- - Registros Contables - ó - Conservación de los mismos -).	118
8.2.2.3.- No Localización del Contribuyente Auditado, ¿Procede Suspensión o Interrupción de la Caducidad?.	118

Capítulo 9.- “PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO DE LA AUTORIDAD RECAUDADORA”

9.1.- Marco Legal Aplicable.	122
9.2.- Prescripción en Materia Fiscal.	124
9.2.1.- Inicio del Cómputo del Término.	124
9.2.2.- Exigibilidad del Impuesto General de Importación, Momento en que Inicia el Cómputo del Término para la Prescripción.	125
9.2.3.- Configuración de la Prescripción para el Cobro del Impuesto General de Importación.	126
9.2.4.- Prescripción Configurada y Prescripción Declarada (<i>Diferencia</i>).	127
9.2.5.- Esencia de Prescripción en Materia Fiscal.	127
9.2.6.- Efectos de la Prescripción en Materia Fiscal.	128

CAPÍTULO 10.- “CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL”

10.1.- Caducidad y Prescripción en Materia Fiscal, (<i>Diferencias Básicas</i>).	
<i>En Cuanto a sus Ámbitos de Aplicación.</i>	131
<i>Con Relación a los Efectos que Surten.</i>	131
<i>Desde el Punto de Vista de sus Presupuestos.</i>	132
<i>Desde el Punto de Vista de sus Interrupciones.</i>	132
10.2.- Importancia del Entendimiento de la Relación Existente, entre los Períodos en que Inician y Terminan Ambas Figuras Jurídicas.	133

Capítulo 11.- “APORTACIONES”	138
------------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	145
--------------	-----

“INTRODUCCIÓN”

Los procedimientos administrativos y jurisdiccionales llevados a cabo en nuestro país, se ven plagados de controversias relativas a la legal actuación de las autoridades fiscales. Uno de los puntos más comunes de controversia entre las autoridades liquidadoras y exactoras, y los profesionales encargados de la defensa de los intereses de los particulares que se consideran afectados en sus intereses, lo es precisamente el de la determinación del momento en que deben considerarse extinguidas las facultades de las autoridades administrativas para la determinación y cobro de las contribuciones.

Innumerables juicios y procedimientos administrativos se han entablado por los particulares, para efecto de obtener resoluciones favorables tanto de las autoridades jurisdiccionales, en los procedimientos contenciosos administrativos, como de las autoridades administrativas, en su respectiva instancia. Procedimientos en los cuales, los puntos en comento –prescripción y caducidad- son objeto de debate entre los argumentos defensores del particular, en relación a los procedimientos administrativos llevados a cabo por las autoridades para efecto de determinar y cobrar las respectivas contribuciones y los expuestos por las autoridades administrativas. Controversia que se extiende aún entre las autoridades contenciosas y las administrativas, hasta llegar a la opinión de los encargados de ventilar tales controversias en la vía del juicio de amparo.

Particular importancia y complejidad, se advierte en determinación del momento en que pueden y deben considerarse actualizadas las figuras jurídicas de la prescripción y caducidad referidas a las contribuciones relacionadas con el comercio exterior, en virtud de los diferentes momentos de causación derivados de los diversos regímenes aduaneros previstos en nuestra legislación, tanto para la importación como la exportación.

Sin embargo, para efectos de la presente investigación, delimitaremos nuestro marco de estudio de la prescripción y la caducidad, en relación al impuesto general de importación que se causa por el incumplimiento oportuno del retorno, al extranjero, de las mercancías importadas temporalmente ó bien, por el cambio de régimen aduanero al definitivo.

“DEFINICIÓN DEL PROBLEMA”

Vistos los antecedentes del tema, definiremos nuestro problema preguntándonos: en qué momento inicia y en cuál termina el cómputo del tiempo a través del cual pueden considerarse extinguidas las facultades de la autoridad fiscal, referidas a la determinación y a la acción de cobro del impuesto general de importación, tratándose de importaciones temporales, que causan dicho impuesto por el incumplimiento oportuno del retorno, al extranjero, de las mercancías importadas o por el cambio de régimen aduanero al definitivo. Determinando además, para una mejor comprensión de la solución, si tales facultades son realmente extinguidas con la mera configuración de la caducidad y de la prescripción, en atención a los alcances de tales instituciones.

“JUSTIFICACIÓN”

La determinación del criterio correcto para resolver el problema que nos ocupa; es decir, la determinación con exactitud de los momentos en que deben considerarse actualizadas la caducidad y la prescripción, trae aparejada certeza legal para los sujetos de la relación jurídico tributaria en sus dos vertientes.

Para el particular *—como sujeto pasivo—* le otorga la seguridad de que, transcurrido el plazo de referencia, no será molestado por la autoridad fiscal mediante los procedimientos de fiscalización y el procedimiento económico coactivo.

Por otro lado, a la autoridad fiscal *—como sujeto activo—* le da la posibilidad de coordinar adecuadamente sus procedimientos administrativos, para el logro de una recaudación eficiente de las contribuciones, lo cual debe interesar a la sociedad entera; pues al hacer más eficientes tales procedimientos se alienta la proporcionalidad y la equidad en el contribuir de la ciudadanía, requisitos sin los cuales no se puede concebir un sistema jurídico tributario justo.

“OBJETIVO”

El objetivo de la presente investigación, consiste en determinar en que momento inicia y termina el cómputo del tiempo a través del cual pueden considerarse extinguidas las facultades de la autoridad fiscal, referidas a la determinación y a la acción de cobro del impuesto general de importación, tratándose de importaciones temporales que causan dicho impuesto, por el incumplimiento oportuno del retorno al extranjero, de las mercancías importadas o bien, por el cambio de régimen aduanero al definitivo.

“HIPÓTESIS”

En el caso que nos ocupa, se proponen las siguientes hipótesis, las cuales se confirmarán o desecharán, utilizando la metodología que líneas adelante se expone:

El cómputo del plazo para la configuración de la caducidad de las facultades de la autoridad para determinar el impuesto general de importación, inicia desde el momento en que debieron haberse devuelto al extranjero las mercancías importadas temporalmente o, en su caso, desde el momento en que surta efectos el cambio de régimen aduanero y concluye, en cinco años, siempre y cuando no haya mediado suspensión del plazo o bien, en cinco años adicionado con el tiempo en que se suspenda dicho plazo, en su caso.

Por otra parte, el término para la actualización de la figura jurídica de la prescripción, del impuesto general de importación, inicia desde la fecha en que quede firme la resolución (*sea de autoridad o del propio particular*), que determine formalmente la existencia y la cantidad del referido crédito fiscal; y culmina, por lo general, con posterioridad a cinco años, siempre y cuando no medie gestión de cobro.

La caducidad y la prescripción por sí mismas, no extinguen las facultades de la autoridad fiscal para la liquidación y el cobro del adeudo, ni extingue la obligación del contribuyente del pagar el crédito.

Dadas las hipótesis que anteceden, a continuación se señala la metodología que se seguirá para efecto de confirmarlas o desecharlas, según los hallazgos que se presenten en el desarrollo de la presente investigación.

“MÉTODO”

Utilizando el método deductivo, en el presente caso se analizarán los supuestos y conceptos generales contenidos en las normas jurídicas, doctrina y criterios judiciales relacionados con el tema, para llegar a dilucidar la solución al problema planteado.

Se trata de una investigación puramente documental y con enfoque jurídico, dadas las características especiales del tema. Nuestro problema implica el estudio del momento preciso en que se causan el impuesto a que no referimos en el párrafo que antecede, así como el claro entendimiento de la diferencia existente entre el momento de causación y el de exigibilidad, analizando también la naturaleza y consecuencias de la caducidad y de la prescripción.

Es necesario también, tener un panorama de las facultades que, en su caso, tienen las autoridades fiscales para efecto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los importadores y para la determinación de las contribuciones respectivas, así como para exigir el cobro de las mismas.

Para efectos de la presente investigación, es preciso delimitar nuestro marco de estudio de la prescripción y la caducidad, en relación al impuesto general de

importación que se causa por el incumplimiento oportuno del retorno, al extranjero, de las mercancías importadas temporalmente o bien, por el cambio del régimen aduanero al definitivo.

En virtud de las características especiales del tema a tratar, en la presente investigación se presentará un panorama en el cual se delimitarán las facultades de la autoridad fiscal, así los momentos en los cuales se causa, se determina y se hace exigible el impuesto general de importación, destacándose la importancia de la diferenciación de estos momentos, los cuales influyen en la determinación del momento en que inicia el cómputo del plazo para la configuración de la caducidad y de la prescripción en materia fiscal, particularizando tales aspectos al impuesto general de importación.

En el presente documento, para poder determinar el momento en el que deben considerarse extinguidas las facultades de determinación y cobro de los impuestos al comercio exterior, en específico del de importación, tratándose de mercancías de importación temporal que no hayan sido retornadas al extranjero o que su régimen aduanero cambia al definitivo, haremos un estudio a profundidad de las figuras jurídicas de la caducidad y de la prescripción con un enfoque particular hacia ese tema, analizando el sentido de los conceptos dados en las normas jurídicas que las contienen con procesos interpretativos utilizando el razonamiento o la deducción lógica en los casos en que haya norma especial aplicable; sin embargo, para desentrañar la esencia y naturaleza de tales conceptos, recurriremos a los métodos de *Integración Analógica*, pues ello es permitido por la legislación a que abocaremos nuestro análisis, de conformidad con lo establecido en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

Para ello, con relación a los ejemplos que se muestren en el desarrollo del presente documento, nos apoyaremos en la *Calificación Jurídica* hipotética de hechos, que consiste en un proceso lógico y diferente al de interpretar, por medio del que se determina la naturaleza jurídica de un determinado hecho, acto, o negocio, acaecido a la vida real, con el fin de subsumirlo en el ámbito de aplicación de un tributo, como el que ocupará nuestro estudio. Cabe precisar que se califican hechos y se interpretan términos expresados en la norma; verbigracia, cuando la Ley Tributaria emplea el término –persona física- y el intérprete conoce que el término no puede ser entendido sino a la luz del Código Civil, porque su método de razonamiento no cabe sino en el sentido jurídico; en tanto que, por medio de la calificación de un hecho es conceptuado conforme a un criterio, y según criterios las personas físicas pueden ser de géneros y características distintas entre unas y otras; esto es, con estos procesos de calificación no interpretaremos el sentido de las cosas o los hechos sino que determinaremos su carácter con un punto de mira determinado, con el único fin de encaminar nuestra investigación al desentrañamiento del verdadero sentido de los conceptos definidos en las normas aplicables.

CAPÍTULO 1

“RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN TEMPORAL”

1.1.- REGÍMENES ADUANEROS EN GENERAL.

A manera de introducción para el presente capítulo, se señala que al estar referida la investigación que nos ocupa a la caducidad y a la prescripción, en relación a las facultades de la autoridad fiscal para la determinación y cobro del impuesto general de importación, que se causa por el no retorno oportuno de las mercancías importadas temporalmente o por el cambio de régimen aduanero al definitivo, obliga a abordar el tema relativo a los regímenes aduaneros existentes, estableciendo un mayor énfasis de nuestra atención al régimen temporal de importación y sus diferentes modalidades.

La ley de la materia (*Ley Aduanera*) establece y regula los regímenes en el Título IV de la misma, de los artículos comprendidos del 90 al 135. Conforme al artículo 90 de la ley a que se hace referencia, las mercancías que se introduzcan al territorio nacional o se extraigan del mismo, podrán ser destinadas a alguno de los regímenes aduaneros que a continuación se enumeran y se clasifican:

A) Definitivos:

- I. De importación.
- II. De exportación.

B) Temporales:

- I. De importación:
 - a) Para retornar al extranjero en el mismo estado.
 - b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.
- II De exportación:
 - a) Para retornar al país en el mismo estado.
 - b) Para elaboración, transformación o reparación.

C) Depósito Fiscal.

D) Tránsito de mercancías:

- I. Interno.
- II. Internacional.

E) Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

No obstante que no existe una definición legal sobre los *Regímenes Aduaneros*, se puede señalar que son las formas o modalidades a las que se pueden destinar las mercancías que son objeto de supervisión y control por parte de las autoridades aduaneras.

Establecido lo anterior solo con el ánimo de presentar un panorama general sobre el ámbito en que se desarrolla nuestra investigación; dadas las características del problema cuya solución se intenta encontrar, en los subcapítulos que siguen se analizará lo referente solo al ***Régimen Temporal de Importación*** y sus modalidades, dejando de lado el análisis de los demás regímenes aduaneros, pues el estudio de estos últimos resultaría ocioso para la resolución de problema a que se enfoca nuestra investigación.

1.2.- DEFINICIÓN Y PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN TEMPORAL DE IMPORTACIÓN.

El régimen de importación temporal tiene como una de sus características, que las mercancías pueden permanecer en el país sólo por un tiempo limitado, así como que, por el sometimiento de las mercancías a este régimen, no se pagan los impuestos relacionados al comercio exterior.

Sin embargo, independientemente del no pago de los impuestos señalados, es necesario que las importaciones temporales de mercancías cumplan con las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias, como son las cuotas compensatorias o los permisos previos, así como las demás formalidades que para el despacho de las mercancías preceptúa la Ley Aduanera. Todo lo anterior, conforme a los artículos 104 y 105 de la referida Ley.

De lo que antecede y de lo señalado en el artículo 106 de la legislación aduanera, se desprende, *in génere*, lo que debe entenderse por los regímenes de importación temporal, de lo que estableceremos que son *"las formas o modalidades a las que se pueden destinar las mercancías que son objeto de supervisión y control por parte de las autoridades aduaneras, por haberse introducido al país para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero"*.

1.3.- MODALIDADES DEL RÉGIMEN TEMPORAL DE IMPORTACIÓN.

Derivado de las características del régimen temporal de importación, los destinos de las mercancías autorizados por la Ley Aduanera, son esencialmente dos, a saber:

➤ **RETORNAR EN EL MISMO ESTADO.**- En este caso se encuentran, por ejemplo, las muestras que ingresan al territorio nacional con la finalidad de darse a conocer, las mercancías destinadas a convenciones nacionales, a eventos culturales o deportivos, así como los vehículos de visitantes distinguidos, etc.

El régimen de importación temporal para retornar al extranjero en el mismo estado, está regulado concretamente por el artículo 106 de la Ley Aduanera.

En él se establece que la importación temporal consiste en la entrada al país de mercancías, para permanecer por tiempo limitado y para una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado y permanezcan en el país solo durante los plazos máximos que para los diversos tipos de mercancías se prevén.

Al respecto, el artículo 107 de la referida Ley establece los casos en los cuales deberá señalarse en el pedimento la finalidad a la que se destinarán las mercancías, así como el lugar donde cumplirán dicha finalidad y dónde éstas se mantendrán.

La obligación de retornar las mercancías al extranjero en el mismo estado, establece la diferencia básica respecto a la modalidad de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

Para este caso, las mercancías no sufren modificación alguna, salvo la relativa a su uso en el transcurso del tiempo que permanezca en el país; mientras que, en el otro caso, las mercancías se introducen precisamente para ser modificadas mediante un proceso de elaboración, reparación o transformación.

En el citado artículo 106 de la Ley Aduanera, se precisan las finalidades a las que se pueden destinar las mercancías importadas temporalmente, la clase de mercancías que se pueden introducir al país bajo este régimen, así como los plazos máximos de permanencia en el territorio nacional.

Los plazos, para la importación temporal de mercancías para ser retornadas en el mismo estado, varían en función de la naturaleza de las propias mercancías y van desde períodos de un mes, seis meses, un año y hasta veinte años.

Tratándose de vehículos y menajes de casa, los plazos se consideran acorde al plazo que dure la calidad migratoria, salvo en los casos de turistas y visitantes. También, en la Ley Aduanera, se contempla la importación de vehículos por parte de mexicanos residentes en el extranjero, la cual puede ser por plazos de hasta seis meses por cada año.

• Como particularidades del régimen en comento, en el precitado artículo 106, se destaca la posibilidad de que las mercancías destinadas a mantenimiento y reparación, puedan importarse bajo este régimen, con excepción de los vehículos. Así mismo, se contempla la posibilidad de que la autoridad aduanera, exija la exhibición de algún medio de garantía para el pago de las sanciones que se pudieran llegar a imponer en caso de que las mercancías no retornaran al extranjero dentro de los plazos máximos establecidos en la propia ley.

En éste régimen *—temporal—*, además de permanecer las mercancías por un tiempo definido y con una finalidad específica, deberán retornarse al extranjero en el mismo estado en que fueron importadas y dentro del plazo señalado en el artículo 106 de la Ley Aduanera para cada tipo de mercancías y, de acuerdo con lo señalado en el último párrafo del citado artículo, en caso de incumplimiento oportuno del retorno al extranjero, se entenderá que las mercancías se encuentran ilegalmente en el país por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas, causándose por ende el impuesto general de importación, pues el *Régimen de Importación Temporal* al amparo del cual no se causaba el referido impuesto debe darse por concluido. Debe hacerse notar lo trascendente de lo señalado en este párrafo y en los que anteceden, pues el momento de causación del impuesto general de importación puede tener particular trascendencia en la solución del problema que nos ocupa.

Establecido lo anterior, veamos ahora los aspectos importantes de la otra modalidad del régimen de importación temporal.

➤ **TRANSFORMACIÓN, ELABORACIÓN O REPARACIÓN.**- Esta modalidad del régimen en comento, se aplica principalmente a las mercancías importadas por las maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la SECOFI (*Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, ahora Secretaría de Economía*), las cuales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la legislación aduanera, podrán efectuar la importación temporal de mercancías, para ser retornadas al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación en los términos del programa que al efecto sea autorizado, siempre y cuando tributen, para efectos del impuesto sobre la renta, en los términos del Título II de la ley respectiva y cumplan con los requisitos de control que establezca la SHCP (*Secretaría de Hacienda y Crédito Público*) mediante reglas de carácter general.

La Ley Aduanera, en su artículo 112 último párrafo, establece que, en el caso de que los supracitados procesos, de las mercancías que se importan temporalmente, sean realizados por personas distintas a los sujetos antes señalados (maquiladoras y empresas con programas autorizados), es necesario que se presente un aviso ante la autoridad aduanera, acorde a lo previsto en el numeral 155 del Reglamento de la Ley a que se hace referencia.

Las mercancías importadas bajo esta modalidad, no pueden ser sujetas de transferencia o enajenación, excepto cuando se cumplan con las reglas antes citadas y siempre que se trate de enajenaciones entre maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados.

Dicho lo anterior, resulta preciso señalar que el término **maquiladora**, de acuerdo al “Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 01 de junio de 1998 (art.3)”, consiste en “la empresa, persona física o moral a la que en términos de dicho decreto le sea aprobado un programa de operación de maquila y exporte la totalidad de su producción”, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 16 del mismo ordenamiento, el cual señala básicamente, la posibilidad de que estas empresas enajenen su producción en mercado nacional, en 1994, hasta el 55% del valor total de sus exportaciones anuales en el año anterior, en 1995 hasta el 60%, en 1996 hasta el 65%, en 1997 hasta el 70%, en 1998 hasta el 75%, en 1999 hasta el 80%, en 2000 hasta el 85% y, a partir del 2001, sus ventas al mercado doméstico no están ya sujetas a ninguna limitante, por lo que, a partir de éste año, ya podrán destinar la totalidad de su producción al mercado nacional.

Por otra parte, cabe destacar que las empresas con programas autorizados, son las denominadas “empresas PITEEX”, o sea, que cuenten con programas de importación temporal, con finalidad de producir artículos de exportación, en los términos del “Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 03 de mayo de 1990”.

Aunque tratándose de importaciones temporales no hay pago de impuesto general de importación, si el importador no tiene la certeza de retornar la mercancía al extranjero, de conformidad con la Ley Aduanera (Arts. 109 y 110) existe la posibilidad de que las empresas PITEEX, así como las empresas que sean maquiladoras, puedan cambiar al régimen de importación definitiva las mercancías afectas al régimen de importación temporal, la condición es que se trate de bienes de activo fijo importados al amparo de programa autorizado y efectuar el pago de los impuestos correspondientes.

El beneficio que se obtiene al cambiar del régimen de importación temporal al de importación definitiva, es básicamente la disminución del valor de la mercancía importada, puesto que la base gravable que se tomará en consideración para efectuar el pago de los impuestos al comercio exterior, que se generan al cambiar de régimen de importación, será menor.

Lo anterior se logra acudiendo a una *ficción jurídica* (¹), consistente en considerar que esas mercancías ya se depreciaron debido al transcurso del tiempo, asumiendo que su vida útil ha disminuido, en razón de lo cual se da la opción de que se tome en cuenta un valor menor de las mercancías al que tenían como nuevas, para determinar los impuestos al comercio exterior causados por el cambio de régimen.

Este tipo de empresas, para cambiar al régimen de importación definitiva los bienes que se hubieran importado bajo el régimen de importación temporal, deberán actualizar las contribuciones y cubrir los recargos que correspondan, desde la fecha de importación temporal hasta la del cambio de régimen, esto acorde al contenido de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, pudiéndose disminuir el valor de las mercancías, para efectos del cálculo de las contribuciones respectivas, en la proporción que represente el número de días que el bien permaneció en el país, respecto del número de días en los que se dedujo dicho bien.

Además, se deberá pagar el impuesto general de importación que hubiere correspondido de importar las mercancías en la fecha de cambio de régimen, tomando

¹ *Ficción Jurídica.- Valoración contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuye a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan o ignoran su naturaleza real*

como valor de la mercancía el señalado en el párrafo anterior y, como arancel y tipo de cambio, los vigentes a esa fecha.

Establecida ya la existencia de las modalidades del régimen temporal de importación, pasaremos a analizar en el capítulo siguiente el impuesto general de importación, con el propósito de establecer el ámbito particular en que se desenvuelve el presente trabajo de investigación, por lo cual se pide al lector prestar particular atención a la determinación de los momentos de su causación, determinación y exigibilidad del citado impuesto y no desviar la atención a los procedimientos legales que deben ser considerados para su respectivo cálculo, pues no obstante ser un tema interesante e importante, ello nada tiene que ver para lograr una asertiva resolución del problema planteado, pues esta investigación implica mas bien el estudio de las figuras jurídicas de la caducidad y de la prescripción del impuesto general de importación que se causa cuando las mercancías importadas se cambian al régimen definitivo o, bien, cuando su estancia en el territorio nacional se torna ilegal al no haberse devuelto al extranjero, en los plazos máximos autorizados por la Ley Aduanera.

CAPÍTULO 2

“IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN”

Para estar en posibilidad de determinar una solución para el problema que se trata en la presente investigación, al estar referido a la caducidad y la prescripción en relación con las facultades de la autoridad fiscal para la determinación y cobro del impuesto general de importación, es imprescindible abordar el tópico supracitado, pues las figuras en estudio (*caducidad y prescripción*) se encuentran estrechamente relacionadas con el hecho generador del impuesto, la fecha de causación del mismo, así como el momento en que debe realizarse el entero correspondiente y, en caso de incumplimiento, el momento que puede exigirse.

2.1.- NATURALEZA DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN.

El impuesto general de importación tiene naturaleza de contribución, según lo preceptúa el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación y, como contribución, de conformidad con el artículo 6º de es mismo ordenamiento, se causa conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran tales situaciones o hechos.

La contribución en estudio es uno de los impuestos al comercio exterior, a los cuales Polo Bernal los define como: *“una prestación pecuniaria que deben pagar las personas físicas y morales que hacen pasar mercancías a través de las fronteras, costas o límites de un país determinado, sean nacionales, nacionalizadas o extranjeras, destinadas a ser consumidas, respectivamente, dentro del territorio nacional o fuera de dicho territorio”* ⁽²⁾.

Se trata de un *tributo* sin contraprestación y su presupuesto de hecho –*hecho imponible*–, como consecuencia de la circulación de sus bienes, pone de manifiesto la capacidad económica de quienes lo satisfacen, aunque no de una manera tan precisa como la mecánica de cálculo que ofrecen las legislaciones relativas a otros impuestos como es el caso de la del impuesto sobre la renta.

Cabe añadir, que la diferencia entre los impuestos, como el que ocupa nuestro análisis, y las restantes categorías tributarias, reside esencialmente en que, con ocasión del pago de los impuestos no se aprecia la intervención administrativa que con su actividad desarrollada *afecte*, se refiera, o especialmente beneficie al ciudadano, como sucede con las contribuciones de seguridad social, las aportaciones de mejoras, o con los derechos. Por eso, la capacidad económica brilla con singular dedicación en el conjunto de impuestos, como es el caso del que en la especie se estudia, pues el impuesto se erige en medida de contribución al sostenimiento del gasto, lo que no sucede con las demás contribuciones, donde lo que mide el nivel de contribución a las mismas, es el principio de equivalencia por la recepción del servicio público, sin perjuicio de que estas tengan una vocación de ser graduadas con atención a la capacidad económica de quienes deben satisfacerlas. Al mismo tiempo, al tratarse de

².- Bernal, Polo. Tratado Sobre Derecho Aduanero, Código Aduanero. Fondo Editorial Coparmex. México, 1978, pág. 3891.

un impuesto el que se estudia, la idea de la capacidad económica se muestra como criterio de igualdad y de justicia; de igualdad en cuanto que la carga tributaria tiene que ser idéntica para los ciudadanos que experimenten el mismo nivel de riqueza, manifestada esta en el valor en aduanas de los bienes que se introducen a territorio nacional; de la justicia, en cuanto es posible señalar, cuando lo sea, la desproporcionalidad de un impuesto ajeno a la medida de la capacidad económica de quienes están llamados legalmente a pagarlo.

Se trata de un impuesto de causación y determinabilidad instantánea, pues la obligación de pago se actualiza con la mera realización del hecho imponible – *introducción de la mercancía a territorio nacional o cambio de régimen aduanero, al definitivo* –, sin que muestre tendencia alguna a reproducirse en el curso del tiempo, ya que se causa operación por operación, que resultan ser objeto del impuesto, de suerte que, producido el hecho se genera la obligación de pago, pero no la facultad de hacerlo exigible, sino que esta facultad surge hasta el momento en que la existencia y la cantidad del tributo están formalmente determinadas, tal y como se demostrará en subcapítulos posteriores.³

³.- Ver *supra* (Subcapítulos 2.2, 2.4 y 2.5)

De lo que hasta aquí se cita, se desprenden los elementos que a continuación se desglosan:

2.1.1.- UNILATERALIDAD DE LA RELACIÓN.

Se establece una relación unilateral, en cuanto que del hecho generador solo derivan obligaciones y facultades que no son recíprocas; es decir, a cambio de la prestación que debe pagar el importador, no se recibe una contraprestación por cuenta del estado.

La obligación aduanera tributaria se traduce como el pago en dinero que el sujeto pasivo debe enterar al estado, por concepto de impuesto, por la introducción o extracción de mercancías del territorio aduanero, una vez realizado el aforo y cumplido con los requisitos y formalidades del despacho.

A mayor abundamiento, dado que el impuesto general de importación genera per se una obligación tributaria, como tal le es aplicable *in génere* la siguiente definición: *“una obligación de pago de la cuota tributaria, esto es, en cantidad que, según el hecho imponible realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición”*.⁴

⁴.- Ernesto Eseverri y Juan López Martínez, Temas Prácticos de Derecho Financiero, Editorial ARANZADI, España, 1999.

2.1.2.- LOS SUJETOS: ACTIVO Y PASIVO.

El primero de los sujetos en mención, el activo, es el estado, en virtud de que impone la obligación tributaria aduanera y se autofaculta a través de la ley a exigir el respectivo cumplimiento. El segundo, el pasivo, es la persona física o moral que jurídicamente se encuentra obligada al pago del crédito fiscal, en virtud de que su situación se ha actualizado en los supuestos de la norma legal tributaria.

Para el caso en estudio, resulta aplicable lo dispuesto en los artículos 51 y 52 de la Ley Aduanera, preceptos de los cuales se desprende que el referido impuesto estará a cargo de las personas físicas y morales que introduzcan mercancías a territorio nacional.

Conviene hacer la aclaración de que, la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios, las unidades de la administración pública paraestatal, las instituciones de beneficencia privadas y las sociedades cooperativas, también pueden tener la categoría de sujetos pasivos, lo cual se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 52, segundo párrafo, de la Ley Aduanera.

2.1.3.- EL OBJETO.

El hecho generador de los impuestos al comercio exterior, es el acto de introducir mercancías o la extracción de las mismas del territorio aduanero o su reexpedición de las zonas de desgravación aduanera al resto del país, de acuerdo al régimen aduanero a que se sujete la mercancía.

Como es sabido, toda norma tributaria, como es el caso de la que establece el impuesto que se estudia, presenta la misma estructura típica de cualquier norma del resto del Ordenamiento jurídico; es decir, describe un *presupuesto de hecho* y coliga a la realización del mismo, una consecuencia necesariamente jurídica que habrá de originar el nacimiento de la *obligación tributaria*.

Cabe destacar también que para constatar el cumplimiento del presupuesto de hecho tributario, es requisito *sine qua non* realizar una importante operación que en términos jurídicos se denomina **Calificación** que consiste en “el encuadramiento o subsunción de los hechos (*hechos imponibles reales*) dentro del supuesto abstracto y típico contenido en la norma (*hechos imponibles legales*)”.⁵

⁵.- Ernesto Eseverri y Juan López Martínez, Temas Prácticos de Derecho Financiero, Editorial ARANZADI, España, 1999.

2.1.4.- LA BASE GRAVABLE Y TASA O CUOTA.

Para efectos de nuestra investigación, el presente capítulo requiere mayor estudio de los elementos del impuesto en relación al análisis de sus sujetos, de la relación que se establece entre ellos, así como el momento de causación y el de pago del referido impuesto, pero solo para fines complementarios diremos en cuanto a la base gravable, que es la cantidad sobre la cual se determina el impuesto, que en el caso de la importación, será el valor de transacción o el que la ley estime aplicable, según sea el caso de que se trate y; con relación a la tasa o cuota, señalaremos que es la cantidad que debe cubrirse de acuerdo al porcentaje del valor de la mercancía, siendo que en nuestro país, la Ley del Impuesto General de Importación y la Ley del Impuesto General de Exportación establecen, respectivamente, las cuotas aplicables a la importación y exportación de mercancías. Tratándose de importaciones, se establecen cuatro niveles: 5%, 10%, 15% y 20%.

2.2.- CAUSACIÓN.

El hecho generador de los impuestos al comercio exterior, es el acto de introducir mercancías o la extracción de las mismas del territorio aduanero o su reexpedición de las zonas de desgravación aduanera al resto del país, de acuerdo al régimen aduanero a que se sujete la mercancía.

Existen dos criterios para la fijación del hecho generador:

El primero, **político-geográfico**, consiste en el paso de las mercancías a través de las fronteras aduaneras: en la importación será cuando se introduzcan las mercancías extranjeras al territorio aduanero; en la exportación, es la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero.

El segundo, **económico**, considera el momento en que se da la intención integradora; es decir, en la importación, el momento en que la mercancía se integra al consumo interno del país; en la exportación, el momento en que la mercancía sale del circuito interno del consumo del país.

El criterio que adopta nuestra legislación aduanera (*art. 56*) es el conocido como **político-geográfico**.

Atendiendo a lo que antecede, se infiere que el momento en que debe considerarse causado el impuesto general de importación es precisamente el momento de introducción de las mercancías a territorio nacional, siendo que, en el caso de importaciones, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley Aduanera, las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, serán los que rijan en los siguientes momentos:

- **Tratándose de tráfico marítimo;** la fecha de fondeo y, cuando éste no se realice, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte las mercancías al puerto al que vengán destinadas.
- **Tratándose de tráfico terrestre;** la fecha en la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.
- **Tratándose de tráfico aéreo;** la fecha de arribo de la aeronave que las transporte al primer aeropuerto nacional.
- **Tratándose de vía postal;** en las fechas señaladas en tres puntos anteriores, según que las mercancías hayan entrado al país por los litorales, por las fronteras o por aire.
- **Tratándose de mercancías causen abandono;** en la fecha en que pasen a ser propiedad del Fisco Federal.
- **Tratándose de casos de infracción, en las siguientes fechas:**
 - ◆ En la de comisión de la infracción.
 - ◆ En la del embargo precautorio de las mercancías, cuando no pueda determinarse la de comisión.
 - ◆ En la que sea descubierta, cuando las mercancías no sean embargadas precautoriamente ni se pueda determinar la de comisión.

En principio, el momento de causación del impuesto, tratándose de importaciones, es al momento de introducir las mercancías al territorio nacional, sin embargo, existe una excepción a los supuestos señalados líneas arriba, ya que el pago puede efectuarse en una fecha anterior a las antes señaladas. Esto es una excepción, ya que de lo

contrario la fecha de pago del impuesto sería anterior a la fecha de causación del mismo.

En este sentido, las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, serán las que rijan en la fecha de pago solo cuando las mercancías se presenten ante la aduana y se active el mecanismo de selección aleatoria dentro de los tres días siguientes a aquél en que el pago se realice y, solo tratándose de importaciones que se efectúen por ferrocarril, el plazo será de veinte días, todo ello conforme lo que al efecto dispone el artículo 83 de la Ley Aduanera.

Ahora bien, La omisión de retornar dentro del plazo concedido la mercancía importada bajo el régimen jurídico de temporal genera el cambio de situación jurídica de la mercancía importada temporalmente y, por el solo transcurso del plazo, nace la obligación de cubrir el impuesto general de importación con independencia de la sanción correspondiente.

Para el caso que ocupa nuestro estudio; es decir, la causación del impuesto general de importación, tratándose de mercancías bajo el régimen de importación temporal que no fueron retornadas oportunamente al extranjero, es aplicable considerar el criterio sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, Marzo de 2000, Novena Epoca, Tesis: I.4o.A.315 A, página 993, que establece textualmente:

IMPORTACIÓN BAJO EL RÉGIMEN TEMPORAL. EL NO RETORNO OPORTUNO DE LA MERCANCÍA SE CONVIERTE EN IMPORTACIÓN DEFINITIVA Y CONSTITUYE UNA INFRACCIÓN DE CARÁCTER INSTANTÁNEO. El Tribunal Colegiado de Circuito ha sostenido en forma reiterada que la conducta (como la que se imputa a la quejosa) de no retornar las mercancías dentro del plazo concedido en los pedimentos temporales de importación, constituye una infracción de carácter instantáneo. Lo anterior encuentra apoyo en el doble efecto que produce el no retorno oportuno de la mercancía importada temporalmente consistentes: el primero de ellos, en el cambio de situación jurídica de esa mercancía pues ésta por el solo transcurso del plazo se convierte en importación definitiva; el segundo efecto es consecuencia del anterior pues al convertirse en importación definitiva, nace la obligación de cubrir los impuestos al comercio exterior, además de que el importador se hace acreedor a una sanción. El doble efecto indicado se da precisamente, tal como ya quedó señalado, en un solo momento y como consecuencia de un solo hecho, la omisión de retornar dentro del plazo concedido la mercancía importada bajo el régimen jurídico de temporal.

Amparo directo 3214/99. Aceite Casa, S.A. de C.V. 6 de octubre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia Martínez Saavedra.

2.3.- DETERMINACIÓN.

Acorde a lo dispuesto en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, la determinación de las contribuciones, como es el caso del impuesto general de importación, corresponde a los contribuyentes que las tengan a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, lo cual no acontece en el caso que nos ocupa, pues no hay ninguna disposición expresa que establezca que la referida determinación corresponda a la autoridad.

En atención a que, en términos señalados por el precepto citado, corresponde originalmente al propio particular determinar el alcance de sus obligaciones fiscales, si éste ocurre ante la autoridad a manifestar a cuánto ascienden tales obligaciones, no

es necesario que la autoridad hacendaria emita resolución liquidatoria de un crédito fiscal que en el caso se estudia.

Ahora bien, si ese cumplimiento espontáneo en la determinación y declaración del *quantum* de la contribución no se da, entonces compete a la autoridad fiscalizadora el ejercicio de sus facultades, las cuales se analizarán en el capítulo que procede.

2.4.- EXIGIBILIDAD.

Visto lo que antecede, si el contribuyente (*importador*) ocurre ante la autoridad a manifestar a cuánto ascienden sus obligaciones, con tal actuación queda establecido el importe del crédito a pagar, por lo que no existe la necesidad de que el fisco federal ejerza sus facultades de comprobación, ni de que liquide un crédito, pues ya es líquido y determinado, siendo exigible desde el momento en que se declare y no se pague o, en su caso, no se garantice.

En efecto, en los casos en que el contribuyente se autodetermina el impuesto general de importación y éste no es cubierto o garantizado, no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución liquidatoria, en atención a que, en términos del citado artículo 6º del código tributario federal, corresponde originalmente al propio particular determinar el alcance de sus obligaciones fiscales, de modo que si éste acude a manifestar a cuánto ascienden sus obligaciones, con tal actuación queda establecido

el importe del crédito a liquidar, por lo que no existe la necesidad de que el fisco ejerza sus facultades de comprobación, ni de que liquide un crédito, pues éste ya es líquido y determinado, ya que al tenor del numeral 151 del Código Fiscal de la Federación, el inicio del procedimiento administrativo de ejecución se justifica, en virtud de que el dispositivo prevé el derecho de la autoridad de hacer efectivo un crédito fiscal, pues ya es exigible, así como el importe de sus accesorios legales, requiriendo de pago al deudor, y en caso de que no sea cubierto, podrá procederse al embargo en los términos que el propio artículo dispone, ya que tal disposición no remite, para hacer efectivo el crédito, al ejercicio previo de las facultades de comprobación y determinación, sino que le permite a la autoridad requerir directamente de pago al deudor.

Sirve de fundamento para lo hasta aquí expuesto, la tesis: 2a./J. 16/2000, emitida por la Segunda Sala del mas alto tribunal en México “LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN”, visible a página 203, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo: XI, febrero de 2000, que textualmente señala:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA. De la interpretación armónica de los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 59, 66 y 68 del propio ordenamiento legal, se concluye por una parte, que el ejercicio de las facultades de comprobación es de naturaleza discrecional y por otra, que el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente. De lo anterior se infiere que del solo incumplimiento de pago de las parcialidades autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, derivan las consecuencias consistentes en la revocación de la autorización relativa y la de tornar exigible el crédito adeudado; sin embargo, para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar aquél; lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de

comprobación que tiene la autoridad fiscal para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho.

Contradicción de tesis 54/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Quinto Circuito y Segundo del Sexto Circuito. 21 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Tesis de jurisprudencia 16/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiuno de enero del año dos mil.

De lo anterior se concluye, que tales disposiciones, establecen el fundamento para que la autoridad fiscal formule el requerimiento al contribuyente, al haberse ubicado en el supuesto para hacer efectivo el crédito, sin que sea necesario que agoten los procedimientos establecidos legalmente para efecto de determinar en cantidad líquida el impuesto.

Por el contrario, si la determinación del impuesto no se da por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, el momento de la exigibilidad del crédito fiscal, en obvio, es distinto, pues entonces, para que la autoridad pueda estar en posibilidad de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, será condición *sine qua non* que medie resolución liquidatoria por parte de la autoridad y, no sólo eso, sino que tal resolución haya surtidos plenos efectos legales; es decir, que haya sido debidamente notificada y hayan transcurrido en exceso los plazos establecidos en la ley (*Código Fiscal de la Federación*) para la interposición de los medios de defensa que procedan (*Recurso de Revocación y/o Juicio de Nulidad*); o bien, que habiéndose interpuesto los medios de defensa, se haya confirmado la legalidad o reconocido la validez de la resolución determinante, según sea el medio de defensa que se haya interpuesto.

CAPÍTULO 3

“IMPORTANCIA DE DIFERENCIAR EL MOMENTO DE CAUSACIÓN Y EL DE EXIGIBILIDAD”

Con relación al tópico que se aborda, cabe destacar que éste es uno de los ejes sobre los cuales versa nuestra investigación, pues en opinión del que escribe, estos son los momentos (*causación y exigibilidad*) que, doctrinal y legalmente, pueden señalarse en materia fiscal como punto de partida para el inicio del cómputo del tiempo de configuración de las instituciones denominadas caducidad y prescripción, respectivamente.

A lo anterior, resulta preciso señalar lo que doctrinal y judicialmente se ha opinado en referencia al nacimiento de la obligación tributaria, opiniones que no han sido del todo unánimes a la hora de determinar el momento exacto en el que se origina el nacimiento de dicha obligación, pues con relación a ello han existido, simplificándolas hasta sus últimos extremos, dos tesis sobre el momento del nacimiento de la obligación tributaria, mismas que pueden sintetizarse como a continuación se expone:

- **“TEORÍA DECLARATIVA DEL ACTO DE LIQUIDACIÓN:** Bajo esta teoría, la obligación tributaria nace de la realización del hecho imponible, de forma,

que el acto de liquidación, si lo hubiese, tendrá una mera función declarativa, de mero reconocimiento de la obligación tributaria, que aún nacida, necesita ser determinada en cuanto al alcance de su cuantía.”

- **“TEORÍA CONSTITUTIVA DEL ACTO DE LIQUIDACIÓN:** En base a esta, se sostiene que la obligación tributaria no nace de la realización del hecho imponible, sino del acto administrativo de liquidación, de tal forma que éste tendrá carácter constitutivo de la misma, ya que con la realización del hecho imponible simplemente ha surgido el derecho de la Administración (Pública) a practicar las operaciones tendientes para dictar el acto administrativo de liquidación correspondiente.”⁶

No obstante que el acto de liquidación pudiera tener naturaleza declarativa o constitutiva, nuestra legislación, en específico el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6º establece que *“las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”*.

Del numeral que se cita, se advierte que, legalmente, la obligación jurídico tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho generador del impuesto; es decir, de la mera realización del hecho imponible se surten las consecuencias jurídicas de manera

⁶.- Ernesto Eseverri y Juan López Martínez, Temas Prácticos de Derecho Financiero, Editorial ARANZADI, España, 1999.

inevitable (*aunque de posible evasión o incumplimiento*), de lo cual se colige que nuestro sistema tributario adopta la primera de las teorías a que se hizo referencia líneas atrás.

Por otra parte, si bien es cierto que la obligación de pago, en fecha o plazo determinado por la Ley, se genera con la realización del hecho imponible, por ese solo hecho no puede afirmarse que haya nacido ya la facultad de cobro coactivo de la autoridad fiscal, pues para ello es necesidad que el crédito esté determinado en su cuantía, requisito sin el cual no puede concebirse la aplicación del procedimiento económico coactivo.

Previendo lo anterior, el mismo Ordenamiento legal –Art. 6º del Código Fiscal de la Federación- establece que *“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. . .”*, y siendo que ni en la ley aduanera ni en la Ley del Impuesto General de Importación se establece disposición en contrario, corresponde entonces al particular – por ministerio de ley- determinar la cantidad a la que asciende la obligación tributaria generada y es hasta el momento en que se determine formalmente en que la autoridad fiscal podrá exigir el cumplimiento de la obligación de pago, lo cual se aprecia de la interpretación armónica del referido precepto, con lo que al efecto se señala en los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante la claridad con que el sistema tributario de México define que la obligación tributaria nace con el hecho generador del impuesto y define también, que corresponde a los particulares la determinación del *quantum* de tal obligación, se han emitido criterios tan cerrados, tan herrados y tan proteccionistas de las garantías

individuales, que olvidan por completo la obligación constitucional de contribuir al gasto público, que a la luz de su fuente –*La Constitución Federal*– debe considerarse de **orden público**⁷; esto es, su cumplimiento debe interesar a la sociedad entera.

Muestra de ello, la constituye la tesis Jurisprudencial VI.2o. J/132, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Marzo de 1998, Página 712, Novena Epoca, emitida por el SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, que señala textualmente:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ES IMPROCEDENTE SI PREVIAMENTE NO SE DETERMINA Y NOTIFICA EL CRÉDITO FISCAL POR LA AUTORIDAD HACENDARIA, AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE, QUE OPTÓ POR LA AUTODETERMINACIÓN, HAYA INCUMPLIDO CON EL PAGO EN PARCIALIDADES. De conformidad con los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, que contienen verdaderas formalidades técnico-jurídicas, ad hoc con los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se deduce que para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días, a la fecha en que surta efectos la citada notificación, para que, en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigirse su cumplimiento. Ahora bien, no pueden tenerse por cumplidos tales requisitos cuando la autoridad exactora inicia el procedimiento económico-coactivo en contra del contribuyente porque éste incumplió con el pago de tres parcialidades en forma sucesiva a que se había obligado al optar por autocorregir su situación fiscal, dado que el incumplimiento de la obligación unilateral de pago no exime a la autoridad correspondiente de cumplir con las formalidades contempladas en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación antes referidos.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 15/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Puebla, en representación de las autoridades demandadas (Cecilia Exsome Nahum). 9 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión fiscal 14/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Puebla (Transportes Uriarte e Hijos, S.A de C.V). 30 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretaria: Hilda Tame Flores.

7.- ORDEN PÚBLICO "Conjunto de instituciones jurídicas que identifican o distinguen el derecho de una comunidad; principios, normas e instituciones que no pueden ser alteradas ni por la voluntad de los individuos (no está bajo el imperio de la "autonomía de la voluntad") ni por la aplicación de derecho extranjero.- Rolando Tamayo y Salmorán, Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., Ed. PARRÚA, 12ª Edición, México, 1998.

Revisión fiscal 27/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Puebla, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de otros (Ortopedia Médica Especializada, S.A. de C.V. 28 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangei. Secretario: Humberto Schettino Reyna.

Revisión fiscal 32/97. Administradora Jurídica de Ingresos de Puebla (Confecciones y Artesanías Típicas de Tlaxcala, S.A. de C.V.). 15 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

Revisión fiscal 33/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Puebla (Estudio, Supervisión y Control de Obras, S.A. de C.V.). 12 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretaria: Hilda Tame Flores.

En la tesis transcrita se advierten las consecuencias irrisorias que puede acarrear el descuido del interprete de las normas aplicables al caso que se estudia, pues si bien es cierto que, para que sea procedente el procedimiento administrativo de ejecución, la cantidad a la que asciende la obligación tributaria debe estar previamente determinada, la emisión de la citada tesis fue omisa en considerar que esa determinación, por ministerio de Ley, le corresponde inicialmente al particular e inclusive, a sabiendas de que esa determinación ya estaba hecha por quién legalmente correspondía, se llegó a la conclusión equivocada de que hacía falta una nueva determinación por parte de la autoridad fiscal a través de una resolución administrativa y, no solo eso, sino que además, debían transcurrir los plazos para que, en su caso, se interpusieran los medios de defensa a que hubiera lugar.

Corrobora lo dicho en el párrafo que antecede, el solo pensar que de llegarse a tomar como válido el criterio transcrito, la Administración Pública se vería en la necesidad de establecer un auditor para cada gobernado *—contribuyente—*, pues no se lograría tener ingresos vía impuestos para sufragar el gasto público, si no se determina previamente a todos y cada uno de los contribuyentes *—personas físicas y morales—* que tiene este país, con resolución de autoridad, el alcance de sus obligaciones, lo cual, en obvio, resulta a

todas luces ridículo, si se pretende llegar a tener un sistema tributario que además de eficiente sea justo.

Cabe señalar que la tesis a que se hace referencia fue emitida a nivel de Tribunales Colegiados y robustece nuestros argumentos, el hecho de que ese criterio equivocado ya ha sido superado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis contradicción 2a./J. 16/2000 Resolución visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, febrero de 2000, página 203, tesis por contradicción 2a./J. 16/2000, de rubro "**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA**".⁸

Así, nótese la importancia de la distinción de los momentos en que se gesta, nace, se determina formalmente y se vuelve exigible la **obligación tributaria**, así como los momentos en que se generan las **facultades de la autoridad fiscal** para verificar, para determinar y para exigir el cumplimiento de tal obligación.

⁸.- Ver Infra (Subcapítulo 2.4).

CAPÍTULO 4

“FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES”

En el presente capítulo, nos abocaremos a dar un bosquejo general de las principales facultades que el Estado se autoconfiere para el efecto de ejecutar los ingresos que tiene programados para sufragar el gasto público, exponiendo a grandes rasgos las modalidades que reviste, de acuerdo con la legislación vigente, la ejecución de su actividad financiera.

La ejecución de Ley de Ingresos, se lleva a cabo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, del cual el titular de la citada Secretaría es el presidente de la Junta de Gobierno, así como también por conducto de la Tesorería de la Federación.

Tal ejecución se descompone en dos operaciones fundamentales, a saber: Autodeterminación (determinación espontánea del sujeto pasivo) ó Liquidación (determinación por parte de la autoridad) de los créditos fiscales y Recaudación ó Exacción (Cobro Coactivo), situaciones que más adelante se desarrollan.

4.1.- LIQUIDATORIAS (*El Procedimiento Administrativo En Materia Aduanera*).

En principio, es dable resaltar que la determinación de los créditos fiscales corresponde originalmente a los causantes, es decir a los sujetos pasivos de la relación tributaria, salvo disposición expresa en contrario, lo cual en el impuesto sujeto a estudio en el presente trabajo no acontece.

Ahora bien, en el caso de que no se satisfaga el crédito fiscal que en su caso se genere, dadas las circunstancias previstas en las leyes fiscales, entonces es cuando corresponde a la autoridad el ejercicio de sus facultades, cuyo fin es determinar en cantidad líquida las contribuciones que en su caso se generen.

La autoridad aduanera, entre otras y además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación, tiene las siguientes facultades para efectuar la determinación de la existencia y la cantidad del impuesto general de importación en el caso que se estudia, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Aduanera:

- Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esta Ley.
- Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros los documentos e informes sobre las mercancías de importación o exportación y, en su caso sobre el uso que hayan dado a las mismas.

- Inspeccionar y vigilar permanentemente el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional
-
- Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere el artículo 151 de la Ley Aduanera.
- Comprobar la comisión de infracciones e imponer las sanciones que correspondan.
- Exigir el pago de las cuotas compensatorias y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivas dichas cuotas, los impuestos al comercio exterior y los derechos causados.
- Las que le sean conferidas en tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte.
- Determinar las contribuciones y aprovechamientos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios.

Para lo anterior, la Ley Aduanera, en su artículo 150, prevé la facultad de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, para ello, las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación haya lugar a embargar precautoriamente las mercancías.

En dicha acta se deberá hacer constar, la identificación de la autoridad que practica la diligencia, los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento, la descripción, naturaleza y demás características de las mercancías, la toma de

muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente. Además, deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones y si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará. Dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convenga.

Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en casos:

- I. Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno..
- II. Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.
- III. Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.

- IV. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.
- V. Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.
- VI. Cuando el nombre del proveedor o importador señalado en el pedimento o en la factura sea falso o inexistente, el domicilio señalado en dichos documentos no se pueda localizar o la factura sea falsa.
- VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, salvo que se haya otorgado la garantía correspondiente.

En los casos señalados en los incisos VI y VII, se requerirá una orden emitida por el administrador general para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte.

De conformidad con el artículo 152 de la Ley Aduanera, en los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el

despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de la Ley Aduanera (*Embargo Precautorio*), las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de substanciar el procedimiento establecido en el artículo 150 de la referida Ley (*Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera*).

En este caso la autoridad aduanera dará a conocer mediante escrito o acta circunstanciada los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, y deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de 10 días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan. Las autoridades aduaneras efectuarán la determinación en un plazo que no excederá de cuatro meses (*Art. 152, tercer párrafo, de la Ley Aduanera*).

El interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta a que se refiere el artículo 150 de la Ley Aduanera, dentro de los diez días siguientes al del levantamiento del acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación (*Art. 153 de la Ley Aduanera*).

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado conforme a derecho, la autoridad deberá dictar de inmediato la

resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando la resolución mencionada se dicte por una Aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras podrán dictar la resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la resolución provisional; de no emitirse la resolución definitiva, la provisional tendrá tal carácter.

En los casos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Tratándose de mercancías excedentes o no declaradas embargadas a maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados, cuando dentro de los diez días siguientes a la notificación del acta a que se refiere este artículo, el interesado presente escrito en el que manifieste su consentimiento con el contenido del acta, la autoridad aduanera que hubiera iniciado el procedimiento podrá emitir una resolución provisional en la que determine las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas y las sanciones que procedan.

Cuando el interesado en un plazo de cinco días a partir de que surta efectos la notificación de la resolución provisional acredite el pago de las contribuciones, accesorios y multas correspondientes y, en su caso, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la autoridad aduanera ordenará la devolución de las mercancías.

Conforme al artículo 154 de la legislación aduanera, el embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación, excepto en los casos en que, conforme al artículo 183-A de esa ley, las mercancías deban pasar a ser propiedad del fisco federal.

En los casos de práctica de una visita domiciliaria, si se encuentra mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se acredite, los visitantes procederán a efectuar el embargo precautorio en los casos previstos en el artículo 151 de la Ley Aduanera y cumpliendo con las formalidades a que se refiere el artículo 150 de esa Ley. El acta de embargo, en estos casos, hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias de las mercancías embargadas. En este supuesto, el visitado contará con un plazo de diez días para acreditar la legal estancia en el país de las mercancías embargadas y ofrecerá las pruebas dentro de este plazo (*Art. 155 de la Ley Aduanera*).

El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas referidas en el párrafo anterior, se hará de conformidad con los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

Desahogadas las pruebas se dictará la resolución determinando, en su caso, las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se efectúa el embargo.

4.2.- EXACTORAS (El Procedimiento Administrativo de Ejecución)

Para el caso de que no se satisfaga el interés fiscal, la autoridad recaudadora debe proceder después del emplazamiento respectivo y requerimiento de pago, debidamente fundado y motivado, al embargo, al remate y a la aplicación del producto de tal remate, actos que *in genere* constituyen el **Procedimiento Administrativo de Ejecución**.

Tal procedimiento administrativo de apremio es el que, en nuestra legislación, constituye el ejercicio de la llamada **facultad económico coactiva**.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra regulado en el Capítulo III, que lleva su mismo nombre, dentro del Título IV (*De los Procedimientos Administrativos*) del Código Fiscal de la Federación y consta de cuatro Secciones, las cuales a continuación se desglosan:

4.2.1.- SECCIÓN I “Disposiciones Generales”.

MARCO JURÍDICO.- Esta Sección está compuesta de 6 artículos que comprenden del numeral 145 al 150. En ella se establece que las autoridades fiscales deberán exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución que a continuación se estudia.

EMBARGO PRECAUTORIO.- Conforme al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

- I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.
- II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales; a que se está obligado.

- IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya, sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice alguna maniobra para evadir su cumplimiento.
- V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares.

La autoridad que practique el embargo precautorio (*Administrador Local de Recaudación o, en su caso, el Administrador Local de Grandes Contribuyentes*) levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo. En caso de que se dé el supuesto supracitado en el inciso IV, la autoridad fiscal requerirá al obligado, para que dentro del término de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emitiese la resolución en la que determine créditos fiscales correspondientes dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 del Código Fiscal de la Federación (*seis meses*) en los supuestos citados en las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado.

Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de

ejecución, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.

Si el particular garantiza el interés fiscal (*en los términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación*) se levantará el embargo; es decir, éste quedará sin efectos.

PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL.- Un punto muy importante para efectos de nuestra investigación es tomar en cuenta que, según el artículo 146 del código tributario federal, contenido en la primera sección del capítulo relativo al procedimiento administrativo de ejecución, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

Según lo que preceptúa el citado numeral, el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, de ahí que el presente documento se le dé tanta importancia a la determinación del momento de exigibilidad de los créditos fiscales, en especial el impuesto general de importación. Conforme a tal precepto, la figura jurídica de la prescripción se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos (*Vía de excepción*).

Así se establece de la interpretación del citado precepto y se corrobora de la lectura del criterio sostenido por la SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,

Novena Epoca, tomo XI, Febrero de 2000, tesis: 2a./J. 15/2000 página 159, en que se establece:

PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIÉ ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Tesis de jurisprudencia 15/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil.

Ahora bien, el término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

En efecto, en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación se establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y que dicho término se interrumpirá con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, señalando que cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del

deudor, constituirá una gestión de cobro; así también, dispone que el reconocimiento expreso o tácito de la existencia del crédito, lo interrumpirá.

Como se puede apreciar, esos supuestos de interrupción se refieren a los actos que tiene que realizar la autoridad para que no se consuma el plazo prescriptorio en su perjuicio.

En el aludido numeral se consigna en qué momento empieza a correr el término para la prescripción, y ello es cuando el pago pudo ser legalmente exigido. Así, si un crédito fiscal es impugnado mediante el recurso administrativo correspondiente, éste queda ***sub júdice***, no encontrándose la autoridad en aptitud de exigir el pago por ese motivo, con el que no puede iniciarse el respectivo cómputo. Esta última consideración resulta lógica si se toma en cuenta que un litigio de esa naturaleza puede prolongarse por bastante tiempo, aún más que el señalado para que opere la prescripción, pudiendo provocarse que esto ocurra, al hacerse uso de los medios legales de que se dispone para inconformarse con la determinación de un crédito.

A lo anterior debe añadirse, que los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales (*Vía de acción*).

CANCELACIÓN DE CRÉDITOS.- Por otra parte, es importante establecer que con el ejercicio de la facultad conferida en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos

fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Para efectos de lo anterior, conforme al mismo numeral se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Para el mismo efecto, se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Para lo anterior es importante considerar que, cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados.

Sin embargo, por ministerio del propio artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, la cancelación de los créditos a que se hace referencia en los párrafos anteriores no libera al contribuyente de la obligación de pago.

PREFERENCIA DEL FISCO.- Conforme al artículo 149 de la sección de disposiciones generales que se comenta, el fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Conforme al mismo numeral, para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

Par efectos de lo anterior debe considerarse que, la vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque, deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

Es conveniente destacar también, que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

PRELACIÓN.- El producto obtenido con el procedimiento de mérito, según lo preceptúa el artículo 148 del Código Fiscal de la Federación, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- I. Los gastos de ejecución.
- II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- III. Las aportaciones de seguridad social.
- IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
- V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

Lo anterior debe tomarse en cuenta para determinar cuales son exactamente los conceptos que en dado caso conformen el saldo insoluto de un adeudo fiscal, lo cual nos interesa para efectos de nuestro estudio, pues el momento de causación de cada concepto suele ser diferente; verbigracia, el momento el momento de causación y el de exigibilidad del impuesto general de importación y el de los accesorios que se vayan generando en el transcurso del tiempo. Así, al momento de determinar si un adeudo fiscal se encuentra prescrito, se deben tomar en consideración los diferentes momentos de causación y exigibilidad que correspondan al impuesto, a la actualización, a los recargos, a las multas, etc. Los anteriores aspectos que deben considerarse para efectos de determinar el momento en que deben considerarse configuradas la caducidad y la prescripción respectivamente.

4.2.2.- SECCIÓN II “El Embargo”.

MARCO JURÍDICO.- Esta Sección está compuesta de 13 artículos que comprenden del numeral 151 al 163 del Código Fiscal de la Federación. En ella se establece que las facultades de la autoridad recaudadora para hacer efectivos los créditos fiscales y sus accesorios legales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, estableciendo que éstas requerirán del pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe haberlo efectuado, procederán como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

SU NATURALEZA.- El embargo de los bienes del contribuyente, si bien es cierto que en el derecho común no puede hacerse sin que intervenga la autoridad judicial, no por eso adquiere el carácter de un acto que sea por su naturaleza intrínseca, jurisdiccional, pues los procedimientos de ejecución, aún de resoluciones judiciales, no son, de ninguna manera, actos judiciales, sino actos materialmente administrativos para los que la autoridad judicial ocurre al ejecutivo solicitando el auxilio de la fuerza pública, en los casos en que haya oposición a la acción expedita de los miembros del Poder Judicial.

Por lo anterior, si en los casos judiciales la ejecución puede hacerse por el Poder Administrativo, no hay motivo para que, tratándose de resoluciones administrativas no pueda hacerse el embargo también por la misma autoridad administrativa.

PROCEDIMIENTO Y FORMALIDADES EN GENERAL.- El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del ó de los depositarios que se hicieren necesarios. Para ello, los jefes de las oficinas ejecutoras (*Administradores Locales de Recaudación*) bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se debe trabar y corresponde a esa misma persona el derecho preferente para designar dos testigos y si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

4.2.3.- SECCIÓN III “*La Intervención*”.

MARCO JURÍDICO.- Otra de las facultades inherentes a la exacción de los créditos fiscales es precisamente *la intervención*, la cual está regulada en la Sección III del capítulo relativo al procedimiento administrativo de ejecución, esta sección está compuesta de 9 artículos que comprenden del numeral 164 al 172 del código tributario federal. En ella se establece que las facultades de la autoridad recaudadora para hacer efectivos los créditos fiscales y sus accesorios legales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, estableciendo que éstas requerirán del pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe haberlo efectuado, procederán al embargo de la negociación.

PROCEDIMIENTO.- Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

El interventor encargado dé la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes señalados subcapítulos anteriores, deberá retirar de la negociación intervenida el **10%** de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

En el caso de que el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la cual tiene la facultad de ratificarlas o modificarlas.

Pero en el caso de que las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora (*Administración Local de Recaudación*), ordenará que cese la intervención con cargo a la caja, y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a las disposiciones legales aplicables.

Debe aclararse que la intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o se haya enajenado la negociación. En cualquiera de estos dos casos, la oficina ejecutora deberá comunicar este hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

FACULTADES DEL INTERVENTOR.- El interventor administrador a que se hace referencia en el párrafo que antecede, tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido; en síntesis, estará dotado de facultades muy similares al de un administrador general de la empresa que se intervenga, inclusive con facultades superiores, por decirlo así, a la del consejo de administración, ya que no quedará supeditado a su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.

Ahora bien, tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

Pero esas facultades que se señalan no son del todo discrecionales, pues toca al artículo 167 del Código Fiscal de la Federación reglamentar que, en su encargo, el interventor administrador tendrá la obligación de rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora, así como de recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

Además de lo señalado en el párrafo anterior, el interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo y cuando se den los supuestos de enajenación de la negociación intervenida a que se refiere el artículo 172 del referido código tributario federal, se procederá al remate de conformidad con las disposiciones contenidas en la Sección IV del Capítulo relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Sin perjuicio de las facultades conferidas al administrador interventor, la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, como para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración, pudiendo el interventor convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes.

Las autoridades fiscales podrán proceder a la **enajenación de la negociación** intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el **24%** del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte.

PREFERENCIA DE LA INTERVENTORÍA FISCAL.- Como indicio de la preferencia que la ley otorga al fisco federal sobre otros asuntos de carácter público, en el artículo 170 del Código Fiscal de la Federación se establece que, en caso de que la negociación

que pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará no obstante, el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. Estableciendo que esta designación o cambio de interventor deberá ponerse en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores y posteriores Intervenciones.

4.2.4.- SECCIÓN IV “Del Remate”.

MARCO JURÍDICO.- Por último, por lo que toca a las facultades exactoras de la autoridad fiscal, toca ahora analizar lo relativo al **remate**; facultad que se encuentra regulada en grado de ley en la Sección IV, del Capítulo relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución, en el Código Fiscal de la Federación; esta sección está compuesta de 27 artículos comprendidos del numeral 173 al 196-B. En ella se establece la última fase de la facultad económica coactiva.

PROCEDENCIA DE LA ENAJENACIÓN DE BIENES EMBARGADOS.- La enajenación de bienes embargados, procederá:

- I. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base para enajenación de los bienes inmuebles embargados mediante el avalúo correspondiente.

II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, cuando los créditos que se hagan exigibles no se paguen al momento del requerimiento.

III. Cuando el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, conforme a la fracción I del artículo 192 de este Código.

IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieran hecho valer.

Por otra parte, es facultad de la autoridad ejecutora, enajenar los bienes embargados fuera de remate, siempre y cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

I. El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

En el supuesto señalado en el inciso III inmediato anterior, es facultad de las autoridades fiscales hacer la enajenación directamente o encomendarla a empresas o instituciones dedicadas a la compra venta o subasta de bienes.

BASE PARA EL REMATE.- Por regla general, toda enajenación se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la oficina ejecutora. No obstante ello, la autoridad podrá designar otro lugar para la venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad podrá practicar el avalúo pericial correspondiente y se notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.

Para el caso en que del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores, resulte un valor superior hasta en un 10% al determinado conforme al primer párrafo de este artículo, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador. El avalúo que se fije por el perito tercero en discordia, será la base para la enajenación de los bienes.

En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

INCONFORMIDAD CON EL AVALÚO (*Medio de defensa Aplicable*).- El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el ***Recurso de Revocación***, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen respectivo, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

CONVOCATORIA.- El día siguiente de haber quedado firme el avalúo, el remate deberá ser convocado para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes, debiéndose convocar públicamente para ello, cuando menos diez días antes del remate.

Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, serán citados para el acto de remate y, en caso de no ser factible, se tendrá como citación la que se haga en las convocatorias en que se anuncie el remate, en las que deberá expresarse el nombre de los acreedores.

PREFERENCIA DEL EMBARGADO.- Mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

POSTURA LEGAL Y ENAJENACIÓN.- Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate, la cual siempre deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal y, si éste es superado por la base fijada para el remate, se procederá a entregar al deudor los excedentes que resulten de haberse cubierto el crédito respectivo, salvo que medie orden de autoridad competente o que el deudor acepte por escrito que se entregue total o parcialmente el saldo a un tercero.

Ahora bien, si el importe de la postura es menor al interés fiscal, entonces se rematarán de contado los bienes embargados, siendo facultad de la autoridad exactora enajenar a plazos los bienes embargados, en los casos y condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que en su artículo 76, señala que tal enajenación procederá cuando no haya postura para adquirirse de contado y siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo más los intereses que correspondan, ya que durante los plazos concedidos se causarán intereses iguales a los recargos exigibles para el caso de pago a plazo de los créditos fiscales. En éste último caso; es decir, cuando los bienes embargados sean enajenados a plazos, el embargado quedará liberado de la obligación de pago respecto del crédito fiscal que originó la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

GARANTÍA DE LAS POSTURAS.- Es necesario que al escrito en que se haga la postura, se acompañe un certificado de depósito por el diez por ciento, cuando menos, del valor fijado a los bienes en la convocatoria, expedido por institución de crédito autorizada para tal efecto; y para el caso de poblaciones donde no haya alguna de esas instituciones, el depósito se hará de contado en la propia oficina de la autoridad ejecutora.

El importe de los depósitos que se constituyan, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados e inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la autoridad ejecutora, se devolverán los certificados de depósito a los postores o las cantidades depositadas en la propia oficina, excepto el que corresponda al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

LA SUBASTA.- El día y hora señalados en la convocatoria, la ejecutora deberá hacer saber a los presentes qué posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada. Y hecho lo anterior, el titular de la oficina ejecutora (*Administrador Local de Recaudación o, en su caso, el Administrador Local de Grandes Contribuyentes*) fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor postura.

Ahora bien, en el caso en que el postor en cuyo favor se hubiera fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas, perderá el importe del depósito que hubiere

constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato en favor del fisco federal, debiéndose reanudar las almonedas.

LA ADJUDICACIÓN AL ADQUIRENTE.- Una vez fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido y, dentro de los tres días siguientes al fincamiento, el postor enterará la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras, empero tratándose de bienes inmuebles o negociaciones, el plazo será de diez días.

Tratándose de bienes muebles, tan pronto como el postor cumpla con el requisito a que se refiere el párrafo anterior, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación de los mismos y una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, ya que en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

Tratándose de bienes inmuebles y negociaciones, hecho el pago respectivo y designado en su caso el notario por el postor, se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía, aclarándose que, aún en el caso de rebeldía, el enajenante responde por la evicción y los vicios ocultos.

Una vez que se hubiera otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble rematado, la ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las órdenes necesarias, aún las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso del mismo.

LA ADJUDICACIÓN EN FAVOR DEL FISCO.- El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los casos en que no haya postores, no haya pujas, o en el caso de que las posturas o las pujas sean iguales.

LAS ALMONEDAS.- Sin embargo, cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, en cuyo caso la base para el remate se determinará deduciendo un 20% de la señalada para la primera y, si tampoco se lograre fincar el remate en la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia.

EL ABANDONO.- Causarán abandono en favor del Fisco Federal los bienes embargados por las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

I. Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente no se retiren del lugar en que se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

II. Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene su devolución derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado.

III. Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos dieciocho meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.

Los referidos plazos de abandono se interrumpirán en los siguientes casos:

I. Por la interposición del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda legalmente. El recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos de referencia, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte, la que se impugnó.

II. Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

4.2.5.- CONSTITUCIONALIDAD DE LA FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.

Cabe destacar, que mucho se ha debatido sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la referida facultad (exactora), pues ha sido objetada en la vía del juicio de amparo argumentándose que es violatoria de los artículos 14, 16, 17 y 22 de la Constitución Federal; no obstante lo anterior, es criterio reiterado de nuestros tribunales judiciales sostener la legalidad de su ejercicio y los estudiosos doctrinales también han llegado a la misma conclusión. (*Ignacio L. Vallarta, Estudios sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva*)

Termina de fundamentar lo que con anterioridad se expuso, la Tesis jurisprudencial 842, emitida por el SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, visible a página 644, Tomo III, Parte TCC, Apéndice de 1995, Séptima Epoca, que textualmente señala:

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA NI PUGNA CON LA CONSTITUCION.
La violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su competencia legal, y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo a cabo, sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuesto, pueden someterse, a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren, para su validez, de la previa aprobación de los tribunales.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo en revisión 602/75. José Cohe Dabbah y coags. 8 de enero de 1976. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 608/75. José Cohe Dabbah y coags. 8 de enero de 1976. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 612/75. José Cohe Dabbah y coags. 8 de enero de 1976. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 605/75. Moisés Michan Zonnana y coags. 11 de marzo de 1976. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 145/76. Calzado Saeta, S. A. 6 de mayo de 1976. Unanimidad de votos.

De la anterior tesis se advierte el criterio reiterado de los órganos jurisdiccionales, al considerar legítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su competencia y, apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento el procedimiento administrativo de ejecución, pues considera que la actividad así desarrollada por la autoridad no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 Constitucional, basándose en la premisa que indica que para el cobro de los créditos fiscales es válido llevarlo a cabo sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional.

CAPÍTULO 5

"CADUCIDAD -LATO SENSU-"

5.1.- INTRODUCCIÓN.

La caducidad es una materia en donde aún hay mucho que elaborar; desde luego se debe tener presente que es una de las instituciones jurídicas más inexploradas, y en donde los tratadistas casi no han dirigido sus investigaciones, por lo cual existen grandes discrepancias entre los criterios de definición de las partes que integran la relación jurídica tributaria, así como entre los propios encargados de dirimir tales controversias.

Para Salvat⁹, la teoría de la caducidad es una de las más obscuras, y señala que hay quienes creen que ella se confunde en absoluto con la prescripción. Esta apreciación se ha hecho extensiva en el campo de la jurisprudencia donde se ha confundido frecuentemente.

⁹.- Salvat. Ob. Cit. T III. No. 2314 Pag. 686.

La apreciación señalada es compartida por diversos tratadistas entre los cuales se encuentra el Dr. Borja Soriano quien en su obra se dedica a reproducir las palabras de Baudry Lacantinerié et Tessier, en donde se manifiesta que esta materia es una cuestión de las más difíciles y de las más obscuras, sin llegar a concluir una definición al respecto.

En el presente capítulo se tratarán de despejar esas dudas, dejando en claro que no hay porqué confundir la figura jurídica de la caducidad con la de la prescripción, con la que si bien es cierto que tiene grandes semejanzas, no menos cierto es que a lado de ella tiene grandes diferencias. Las semejanzas en el Derecho siempre existirán, pero de ahí a sostener, por simples semejanzas, que dos instituciones sean lo mismo, es uno de los errores o confusiones que trataremos de disipar, en aras de tener una mejor apreciación de la resolución del problema planteado en la presente tesis que es el de lograr un criterio acertado para definir en que momento inicia el computo del término deben considerarse extinguidas las facultades de la autoridad exactora, referidas a la acción de cobro del impuesto general de importación, tratándose de importaciones temporales, que cambian al régimen definitivo y, para ello, es menester tener una clara idea de la esencia de ambas figuras jurídicas – **caducidad** y **prescripción** –, así como un criterio definido de cuando se configuran una y otra.

5.2.-ORIGEN DE LA INSTITUCIÓN JURÍDICA DENOMINADA “CADUCIDAD”.

La palabra **caducidad** tiene su origen en el vocablo latino “*cadere*” que significa “*caer*”, y apareció en Roma a través de lo que se ha llamado por los historiadores “*Leyes Caducarias*”, estas leyes fueron dos, y se votaron bajo el Gobierno de Augusto, las cuales fueron expedidas por razones eminentemente sociales. La primera de ellas “*Julia de Maritandis Ordinibus*” se votó en el año 726 de Roma y la segunda “*Papia Poppaea*” fue expedida varios años después, todavía bajo el imperio de Augusto, la cual modificó y completó en algunos puntos a la ley anterior.¹⁰

Del estudio de estas razones sociales que originaron la aparición de estas leyes depende la mejor comprensión del concepto de caducidad. Por el año 720 de Roma, los habitantes de ese imperio se habían relajado notablemente en sus costumbres, no solo los cives, sino en general todos sus pobladores, se habían alejado del matrimonio, y cuando lo celebraban, procuraban no tener descendencia, ya que ello coartaba su libertad, según pensaban; e incluso, si se llegaba a tener descendientes, se olvidaban de las obligaciones inherentes a esa condición humana y social.¹¹

Ante tal situación, Augusto quiso regenerar las costumbres, pero no solamente buscó eso, sino que también le guió la finalidad de evitar el decrecimiento de la población y enriquecer el tesoro público, hasta que fue así que por medio de las referidas leyes, entre otros puntos, se establecieron en materia de sucesión testamentaria, castigos y recompensas.

¹⁰.- “Derecho de las Obligaciones”, Ernesto Gutiérrez y González, 12ª Ed., 1999, Pag. 1064.

¹¹.- Idem.

Las leyes en comento clasificaron a las personas que formaban parte de la sociedad romana en tres grupos, los *célibe*, los *órbi* y los *patres*.

En primer lugar, se le denominaba "*célibe*" a todos los no casados, incluyendo en este concepto tan amplio, tanto a los solteros como a los viudos. En segundo lugar, los "*órbi*" eran los cives casados pero que no tenían descendencia, y por último, el grupo de los "*patres*", eran los cives casados que además de tener esta condición social tenían descendencia.

Habiéndose hecho esta clasificación, se crearon incapacidades o castigos para los *célibe* y los *órbi*, y se concedían recompensas a los *patres*. Por ejemplo, si en un testamento se designaba heredero a un *órbi* y a un *patrē*, o a un *célibe* y a un *patre*, al *órbi* y al *célibe* se les sancionaba creándoles la incapacidad de heredar, a menos que realizaran un acto positivo como lo era el tener descendencia o el casarse, respectivamente. Si no lo hacían, perdían el derecho a su participación respecto de la masa hereditaria, la cual se adicionaba a la del *patre*; y si en el testamento no se había designado a ningún *patre* como heredero, entonces, tampoco heredaba el *órbi* o el *célibe* y las porciones de estos últimos servían para enriquecer el tesoro público, es decir, pasaban a la propiedad del estado romano.

En ese sentido la sanción legal estaba condicionada, pues se les facultaba a recibir el beneficio hereditario, siempre y cuando, si eran *célibes*, contrajeran nupcias, y si eran *orbis*, tuvieran descendencia.

La esencia de la caducidad en el antecedente expuesto, consistía en que debían asumir voluntaria y conscientemente, el estado de casados si eran *célibes*, o engendrar hijos si eran *orbis*, dentro del plazo que la ley les marcaba; si no lo hacían, no nacía el derecho a heredar, y su parte hereditaria, la parte respecto de la cual se creaba la incapacidad para recibirla, pasaba a los *patres*, si es que había alguno designado en el testamento. De esta manera los *patres* se veían recompensados con las partes caducas; y si no habían *patres*, la parte caduca pasaba a la propiedad del estado romano.

De lo apuntado en los párrafos que anteceden, se advierte que la esencia de las leyes de mérito fue la de imponer a los *orbi* y *célibe*, una sanción condicionada, por no realizar voluntaria y conscientemente un determinado hecho, con el cual podían evitar el movimiento de la hipótesis de la norma al caso concreto; esto es, se hubieran evitado la procedencia de una incapacidad y, por lo mismo, la caducidad.

5.3.-EVOLUCIÓN.

La idea de la imposición de una sanción a quien no hiciera voluntariamente un acto positivo determinado, sanción que impide el nacimiento de un derecho, se llevó posteriormente al campo de los procedimientos, de ahí que se creara la denominada caducidad procesal.

Esta evolución de la figura jurídica en comento, se hizo extensiva no solo al derecho procesal, sino que dentro del mismo derecho sustantivo se introdujo a otros campos diversos al derecho hereditario, aplicándose a otras figuras jurídicas, como a las modalidades, y en especial al plazo, además se permitió que las partes de los actos convencionales, al amparo de la autonomía de la voluntad, fijaran casos en que por no realizar voluntariamente un acto positivo previamente determinado, se daría lugar al no nacimiento de un derecho, pero siempre se conservó la esencia histórica de las leyes caducarias.

Así, tenemos que en el presente capítulo nos abocaremos al estudio de la caducidad de las facultades de la autoridad para la determinación de contribuciones, en especial, las relacionadas con el comercio exterior, empero debemos tener claro que ello es sólo con el ánimo de tener un panorama más amplio, más completo, de lo que queremos llegar a resolver, que es la adopción de *un criterio* acertado para determinar en que momento inicia el *computo del término* para la extinción de las facultades de la autoridad fiscal, referidas a la *exacción del impuesto* general de importación, tratándose de importaciones temporales, que cambian al régimen definitivo, pues para ello se considera indispensable el claro conocimiento de los diferentes momentos de los procedimientos a través de los cuales se determinan y se hacen efectivos los *créditos fiscales*, considerados estos desde el momento de su *causación*.

Para ello, en el siguiente subcapítulo definiremos ya lo que debe entenderse por caducidad, vista desde un sentido amplio, para posteriormente entrar al estudio de la materia fiscal en cuanto a esta institución se refiere.

5.4.- CONCEPTO.

Ya conocida la esencia de la caducidad, desde un punto de vista eminentemente histórico, ahora examinaremos diferentes definiciones de los reconocidos tratadistas que a continuación se exponen, para finalmente uniformar el concepto desde el punto de vista del autor del presente documento.

Para el Lic. Ernesto Gutiérrez y González, profesor en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de México y autor del libro “Derecho de las Obligaciones” (pág. 1067 y 1068), la caducidad debe entenderse como una sanción que se pacta por las partes de un acto jurídico o se impone por la Ley, a las personas que en un plazo convencional o legal, no se realizan voluntaria y conscientemente los actos positivos para hacer nacer, o para mantener vivo, un derecho sustantivo o procesal, según sea el caso.

Jorge A. Sánchez-Cordero Dávila define simplemente a la caducidad, para el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., como “una sanción por la falta de ejercicio oportuno de un derecho”, agregando que el legislador subordina la adquisición de un derecho a una manifestación de voluntad en cierto plazo o, bien, permite una opción y que, si esta manifestación no se produce en ese tiempo, se pierde el derecho o la opción.

La definición anterior es acertada, aunque llena de imprecisiones pues, a diferencia de las aportadas por los demás tratadistas que se citan en el presente capítulo, en ella no se señalan las fuentes de derecho que dan origen a la institución en comento, así

como tampoco se ahonda en la clase de derechos y “opciones”, como las llama, que se pueden perder, así como también resulta imprecisa la referencia que se hace de este último término, el cual por sí –opción- implica un derecho, y en virtud de ello resulta redundante.

Según Manuel Bejarano Sánchez, profesor por oposición en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de México y autor del libro “Obligaciones Civiles”, la caducidad consiste en la decadencia o pérdida de un derecho –nacido o en gestación- porque el titular del mismo ha dejado dentro de determinado plazo, la conducta que la norma jurídica imponía como necesaria para preservarlo. Indica el referido tratadista, que tal definición implica que la caducidad puede:¹²

- Afectar derechos ya nacidos o expectativas de derecho.
- Extinguir derechos sustantivos o adjetivos.
- Provenir de un derecho no realizado o de una abstención no observada en el plazo.
- Ser de origen legal, judicial o convencional.

Por su parte el Dr. Borja Soriano, en su libro “Teoría General de las Obligaciones”, se limita a señalar al respecto, que es una de las cuestiones más difíciles y de las más oscuras la que consiste en distinguir la prescripción extintiva, de las caducidades que pueden, después de cierto plazo, afectar a aquellos que no han ejercitado un derecho

¹².- “Obligaciones Civiles”, Manuel Bejarano Sánchez, 3ª Ed., 1987, Pág. 512.

abierto en su provecho, notificando un acto o intentado una acción judicial, confesando que, desde su muy particular punto de vista, la cuestión no presenta ningún interés práctico porque, en su consideración, se puede uno poner de acuerdo sobre la regla que hay que aplicar a ciertos plazos fijados por la ley, sin que sea necesario discutir sobre el nombre que hay que darles en una clasificación de las caducidades y de las prescripciones.¹³

Para nuestros fines, la apreciación del Dr. Borja Soriano, se aparta mucho de técnica jurídica que el tema requiere, ya que tal y como lo demuestra el Lic. Ernesto Gutiérrez y González en su obra "Derecho de las Obligaciones", si bien es cierto que ambas instituciones tienen semejanzas, no menos cierto es que también tienen grandes diferencias, pero de ahí a sostener que por simples semejanzas que dos instituciones sean lo mismo es un error,¹⁴ error que lleva incluso a trascender al ámbito de la práctica fiscal al confundirse los momentos en que empieza y termina a computarse el plazo y el término para considerarse actualizadas las figuras jurídicas de la caducidad y la prescripción, respectivamente. Instituciones que son muy distintas una de la otra en el campo del derecho común y, más aún, en el campo del derecho fiscal esa diferencia se acentúa, tal y como se demostrará mas adelante.

Por lo que respecta a la definición aportada por el Lic. Ernesto Gutiérrez y González, es dable criticar que su apreciación respecto de las fuentes del derecho, en relación a la caducidad, se reduce solo a la Ley y a las convenciones particulares. Teoría que es superada por la aportada por el Profesor Manuel Bejarano Sánchez, pues en su obra

¹³ - "Teoría General de las Obligaciones", Manuel Borja Soriano, 16ª Ed., 1998, Págs.654 y 655.

¹⁴.- "Derecho de las Obligaciones", Ernesto Gutiérrez y González, 12ª Ed., 1999, Pág. 1063.

nos da una perspectiva más amplia del asunto señalándonos una fuente más, consistente en las resoluciones judiciales¹⁵, la cual consideraremos a efecto de emitir nuestra propia definición.

También diremos respecto de la definición aportada por el Lic. Ernesto Gutiérrez y González, que no es correcta su apreciación con respecto a que la configuración de la caducidad se origine solo por no realizar *voluntaria y conscientemente* actos positivos, pues se puede impedir que la caducidad se actualice con la realización involuntaria o inconsciente de tales actos, y para dejar mas clara tal situación, basta con citar el mismo ejemplo expuesto en el subcapítulo 5.2, en el que haciéndose referencia a las "*leyes caducarias*" vigentes durante el Imperio Romano, la sanción legal estaba condicionada, pues se *facultaba* a los cives a recibir el beneficio hereditario, siempre y cuando, si eran célibes, contrajeran nupcias, y si eran orbis, tuvieran descendencia. Visto el ejemplo anterior, y siguiendo el criterio del citado autor, pareciera que si un célibe contrae nupcias, obviamente de manera consciente y voluntaria, ya que es condición sin la cual no puede celebrarse el matrimonio, no se actualizaría la figura jurídica de la caducidad; hasta ahí no hay problema alguno de interpretación, sin embargo si en el caso planteado, un orbis tuviere descendencia, tendría que probarse que fue de manera consciente y voluntaria, lo cual choca con el sentido común y con la finalidad que en todo caso debió haber tenido en su tiempo tal norma de derecho; luego entonces, no es dable calificar que el cumplimiento de un hecho o acto positivo deba ser de manera voluntaria y consciente, pues aún y que no se tenga la intensión de producir determinadas consecuencias de derecho, habiéndose realizado una conducta determinada en la norma jurídica que preceptúa la caducidad, esta no se materializaría por ese solo hecho.

¹⁵.- "Obligaciones Civiles", Manuel Bejarano Sánchez, 3ª Ed., 1987, Pág. 512.

Sin embargo, respecto del último de los citados juristas, criticaremos uno de los términos usados en su definición: Él indica que la caducidad puede consistir en la decadencia de un derecho, lo cual no puede admitirse si consideramos que la decadencia implica la existencia misma, aunque en un estado menguado o disminuido, y contradictoriamente a lo que afirma Bejarano Sánchez, la institución que se estudia en el presente capítulo implica necesariamente la extinción de un derecho, por lo que al hablar de extinción no puede concebirse una existencia, aún y que sea en un estado menguado, al referirnos a un derecho debemos hacerlo como existente o no existente, lo cual también consideraremos al estructurar la definición de caducidad a la que queremos llegar. Lo anterior, no debe ser obstáculo para reconocer su aporte, al referir con precisión que la caducidad puede afectar derechos ya nacidos o simplemente expectativas de derecho, las cuales son cuestiones que no distinguen los demás tratadistas en cita.

Ahora si, ya habiéndose analizado el término “caducidad” desde diferentes perspectivas, diremos que es: *“la sanción, consistente en la pérdida de un derecho o expectativa de derecho, sea sustantivo o procesal, que se impone a su titular, a través de la aplicación de las normas jurídicas que la preceptúan, ya sean estas de origen legal, convencional o judicial, por la falta de realización oportuna de determinadas conductas positivas, voluntarias o involuntarias, dentro de un plazo cierto y determinado”*.

CAPÍTULO 6

“PRESCRIPCIÓN -LATO SENSU-”

6.1.- NOCIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA.

Para familiarizarnos con la figura jurídica en estudio, conviene citar al Jurista Manuel Bejarano Sánchez, quien en su libro “Derecho de las Obligaciones” señala que la prescripción es un medio de liberarse de obligaciones¹⁶, y para ello, es decir, para conocer la esencia desde la figura jurídica en comento, en su sentido lato, es preciso señalar que corresponde al Código Civil regular a esta Institución. Se hace la aclaración de que en lo sucesivo, al referimos al Código Civil, lo haremos al del Distrito Federal, por considerarlo de mayor aplicación en el país.

En el derecho común mexicano es el texto de artículo 1135 del Código Civil, es el que regula la prescripción negativa, también llamada liberatoria – que ahora nos interesa para efectos de esta investigación - y a la adquisitiva o usucapión, que es una forma de adquirir derechos reales.¹⁷

¹⁶.- “Derecho de las Obligaciones”, Ernesto Gutiérrez y González, 12ª Ed., 1999, Pág. 1030.

¹⁷.- Idem.

Es correcta la apreciación del Profesor Bejarano al señalar que, aunque suele estudiarse entre las formas extintivas de las obligaciones lo cierto es que la mera configuración de la prescripción no entraña su eliminación, porque solamente las transforma en obligaciones naturales. La obligación prescrita subsiste como obligación natural y, por tal motivo, el pagador de una obligación prescrita no puede repetir, pues no hizo un pago de lo indebido, sino que por el contrario entregó lo que aún debía; ello deriva de lo dispuesto en el artículo 1894 del referido ordenamiento, que en lo conducente señala textualmente: “El que ha pagado para cumplir una deuda prescrita o para cumplir un deber moral no tiene derecho a repetir”.

Luego entonces, si la prescripción no extingue la obligación, surge ahora un nuevo problema muy importante, que se tiene que resolver para poder desarrollar con éxito nuestra investigación, que es el consistente en determinar si la prescripción extingue la acción de cobro, referida esta en un sentido lato, para posteriormente determinar en el siguiente capítulo, si a la acción de cobro de la autoridad fiscal le es aplicable esta misma teoría, para determinar si es en realidad es extingible o no tal facultad, en aras también de determinar cuando inicia y termina el computo del término para la prescripción tratándose de créditos fiscales.

6.2.- CLASES DE PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO COMÚN.

Del texto del aludido artículo 1135 del Código Civil que a la letra establece:
“Prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el

transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley”, se desprende la existencia de dos formas de prescripción: La 1ª, adquisitiva o positiva, que sirve para adquirir bienes mediante el transcurso del tiempo, y bajo los requisitos establecidos por la ley, y la 2ª, liberatoria, extintiva o negativa, que sirve para librar al deudor de sus obligaciones mediante el transcurso del tiempo.

En relación al sistema adoptado por el derecho común mexicano, es conveniente citar la crítica que hace el Profesor Gutiérrez y González, para el efecto de tener una mayor comprensión de las vicisitudes que implica el estudio de la figura jurídica de mérito, que señala, respecto del Código Civil, en su obra “Derecho de las Obligaciones” lo siguiente: “A.- Regula como una sola, dos instituciones jurídicas diversas, B.- No sistematizó la materia, y por consecuencia no la reunió en capítulos ordenados, sino que aparecen dispersas las normas al respecto, no en todo el Ordenamiento legislativo, y C.- No precisó la esencia jurídica de la prescripción.”¹⁸ Factores que tomaremos en cuenta en nuestro estudio, haciéndose la aclaración desde este momento que la figura que nos interesa en el presente estudio corresponde a la prescripción en su sentido negativo; es decir, la que tiene carácter liberatorio, a la cual está referida el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, cuyo análisis corresponde a capítulos subsecuentes, por lo que, si se hace la distinción de las diferentes clases de prescripción que en el derecho común existen, es sólo con el ánimo de tener un panorama mucho más amplio de su esencia, para el único efecto de obtener conclusiones más asertivas de las que se pudieran lograr de tener un conocimiento parcial del asunto que nos ocupa.

¹⁸.- “Derecho de las Obligaciones”, Ernesto Gutiérrez y González, 12ª Ed., 1999, Págs. 1031 a 1047.

6.3.- INTERRUPCIÓN, SUSPENSIÓN Y CONDICIONES ESENCIALES PARA LA CONFIGURACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN.

La prescripción es una institución de orden público que persigue la seguridad en las situaciones jurídicas; el interés general (*orden público*), está comprometido en que las obligaciones no sean perpetuas, es por ello que toda situación debe tener necesariamente un plazo de vida o vigencia.

Así, la prescripción de las deudas descarga a los deudores de la necesidad de comprobar pagos realizados con mucha antelación y de la molestia de tener que conservar indefinidamente sus comprobantes y, por otra parte, sanciona al acreedor por su pasividad.

Aunque el Código Civil en el artículo 1158 declara que: “La prescripción negativa se verificará por el sólo transcurso del tiempo fijado por la Ley”, lo cierto es que, para que esta surta plenos efectos, deben actualizarse tres supuestos:

I.- QUE HAYA TRANSCURRIDO DETERMINADO PLAZO.- El término prescripción es variable y en el Código Civil, la materia no está debidamente sistematizada, si embargo, para efectos del estudio que se desarrolla, estudiaremos solo los supuestos básicos para la configuración de la prescripción dejando de lado los términos establecidos en el derecho común para tal efecto, ya que el presente capítulo tiene

solo el objeto de conocer la esencia de la citada figura, para después estudiar a fondo lo que en materia fiscal aplica.

Del estudio que se realice a los artículos 1159 y 1176 al 1180 del Código Civil, el punto de partida del cómputo del término de prescripción es el momento en que la obligación es exigible (exactamente igual al momento definido por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 146) y es, desde entonces, que comienza a correr y el primer día se cuenta siempre entero, aunque no lo sea, pero el del vencimiento debe transcurrir en su integridad las veinticuatro horas y será día hábil. El tiempo de la prescripción se cuenta por años y no por momento a momento, excepto en los casos en que así lo determine la Ley expresamente. Por otra parte, los meses se regularán con el número de días que les correspondan.

A lo anterior es indispensable añadir que el término para la configuración de la institución en mérito, en el derecho común, es susceptible de ser, en unos casos, interrumpido, y en otros casos suspendido.

Bejarano Sánchez, en su obra "Obligaciones Civiles", señala al respecto, que si, durante el transcurso del término, el acreedor demanda al deudor o lo interpela judicialmente, interrumpe la prescripción.¹⁹ Que esa demanda o interpelación es una ruptura de su pasividad, una eliminación de ese supuesto de la prescripción.

¹⁹.- "Obligaciones Civiles", Manuel Bejarano Sánchez, 3ª Ed., 1987, Pág. 505.

Señala que la interpelación es un requerimiento formal de pago, que en el presente caso debe ser efectuado ante la autoridad judicial. Señala también que se interrumpe la prescripción, si el deudor reconoce expresa o tácitamente el derecho del acreedor y que, al hacerlo, está renunciando implícitamente a la prescripción ganada, lo cual recoge de lo dispuesto expresamente por el artículo 1168 del Código Civil.

Según el artículo 1175 del Código Civil, el acto que interrumpe la prescripción inutiliza todo el tiempo corrido antes de él; así la cuenta del plazo prescriptorio se reanuda desde el principio, pues el lapso que ya había transcurrido queda borrado.

Por otra parte, hay ocasiones en las cuales el legislador releva al acreedor de las consecuencias de su inacción, eximiéndolo de la prescripción cuando ha estado imposibilitado de actuar o cuando le resultaría inconveniente hacerlo, disponiendo que la prescripción no corre, que se enerva su libre curso, y ésta, señala el precitado tratadista, es la *suspensión de la prescripción*, la cual tiene origen y efectos distintos a la interrupción.²⁰

El término de la prescripción está suspendido, es decir, no puede comenzar ni correr:

- Contra los incapaces, sino cuando se haya discernido su tutela conforme a las leyes.
- Entre ascendientes y descendientes durante la patria potestad.
- Entre consortes.
- Entre incapacitados y sus tutores o curadores mientras dura la tutela.

²⁰.- Idem, Pág. 506.

- Entre copropietarios o coposeedores respecto del bien común.
- Contra ausentes que se encuentren en servicio público
- Entre militares en servicio activo en tiempo de guerra.

Señala Bejarano Sánchez²¹ que las causas que el Código Civil establece para la suspensión son obvias, los incapaces, los ausentes en servicio público y los militares activos en tiempo de guerra tienen motivos que justifican su descuido en el ejercicio de sus derechos y muy probablemente han estado imposibilitados de obrar, y en cuanto a los demás casos previstos que contemplan relaciones jurídicas entre ascendientes y descendientes, entre consortes, entre tutores o curadores y sus pupilos, así como entre copropietarios, justifican la inactividad de los acreedores porque nos e considera conveniente que entre las personas tan próximas se susciten acciones judiciales y acaso también porque sería inmoral que alguien se beneficiara con la prescripción del derecho de que es titular el prójimo íntimo.

Señala que la suspensión representa un compás de espera en el curso del término; no borra el lapso transcurrido, solamente lo enerva o congela, impidiendo la continuación de su marcha, y, cuando desaparece la causa de suspensión, se reanuda su cómputo en la misma cuenta en que fue detenido. Por tanto, la interrupción y la suspensión se parecen en que ambas son un obstáculo al libre transcurso del plazo de prescripción pero, mientras la interrupción inutiliza el transcurrido, la suspensión sólo lo detiene y la reiniciación del cómputo será en la cuenta en que fue suspendida.

²¹.- "Obligaciones Civiles", Manuel Bejarano Sánchez, 3ª Ed., 1987, Pág. 506.

Asentado lo anterior, lo tendremos en cuenta, haciendo solo una crítica de manera constructiva en relación a las llamadas “interrupción y suspensión de la prescripción”, señalando que tanto el citado tratadista, como la inapropiada redacción de la Ley adjetiva, pueden llevar a la conclusión equivocada de que la prescripción puede interrumpirse. Situación que resulta a todas luces contraria a su esencia jurídica, pues al efecto es dable precisar que la institución, en sí, es decir, la prescripción ya configurada, no puede interrumpirse, sino que, lo que sería en todo caso interrumpible, lo sería el término para su configuración, siendo ello lo que, tanto la desafortunada redacción del Código Civil como la exposición del citado tratadista, quisieron expresar.

En pocas palabras, lo que se interrumpe o, en su caso, se suspende, no es la prescripción sino el término en que ésta se configura.

II.- QUE EL ACREEDOR HUBIERE OBSERVADO UNA ACTITUD PASIVA, ABSTENIÉNDOSE DE RECLAMAR SU DERECHO EN LA FORMA LEGAL DURANTE TODO EL PLAZO, pero también supone que tal acreedor estuvo en posibilidad y conveniencia de accionar.

Por tanto, no ocurriría la prescripción si el acreedor demanda, o si la ley lo exime de la necesidad de demandar, por consideración a ciertas situaciones particulares que pueden presentarse en los casos de *interrupción* y de *suspensión* del plazo relativo a la prescripción, situaciones que ya fueron estudiadas.

III.- QUE EL DEUDOR SE OPONGA OPORTUNAMENTE AL COBRO JUDICIAL EXTEMPORÁNEO O EJERCITE UNA ACCIÓN PARA OBTENER LA DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE.-

Por Ley está prohibida la renuncia del derecho a prescribir, ya que si se permitiera renunciar a la prescripción futura, esta dimensión se introduciría por los acreedores en todos los contratos y se convertiría en una cláusula de estilo. Sin embargo, sí es legítimo renunciar a la prescripción ganada, según se desprende de lo dispuesto del artículo 1141 del Código Civil, ya que se trata de un derecho del deudor en el cual sólo está comprometido su interés privado.

Por lo anterior, es condición sin la cual no puede operar la prescripción que el deudor la haga valer en vía de acción o como excepción, tal y como se estudiará a más profundidad en la última parte del este capítulo.

6.4.- DEFINICIÓN DE PRESCRIPCIÓN, EN VÍA DE ACCIÓN Y DE EXCEPCIÓN, ASÍ COMO SU ESENCIA JURÍDICA.

Ahora, ya vistos los antecedentes de la figura en estudio, trataremos de llegar a una conclusión acertada sobre su significado correcto, así como a la mejor comprensión de su esencia jurídica en un sentido todavía lato, en aras de que estar en aptitud posteriormente de analizarla en el ámbito puramente fiscal en cuanto al impuesto al comercio exterior se refiere.

Para los fines de nuestra investigación, nos abocaremos al estudio, primero, de lo que en derecho común se conoce como prescripción en su sentido negativo, es decir, la que a través de transcurso de tiempo genera lo que tentativamente llamaremos la extinción de las obligaciones, aunque al final de desarrollo de presente capítulo definiremos si éstas realmente pueden extinguirse a través de la institución en estudio, y dejaremos de lado el estudio de la prescripción adquisitiva, también llamada usucapión, ya que no debemos perder de vista que uno de nuestros objetivos en el presente estudio, es precisamente el de determinar el momento de inicio y terminación del término a través del cual se extinguen la acción de cobro de las autoridades fiscales.

Dicho lo anterior, surgen ahora nuevas incógnitas cuya solución es preciso desentrañar para efecto de la resolución de nuestro problema principal sobre la prescripción:

- 1.- ¿Qué es la prescripción?.
- 2.- ¿Cuál es su naturaleza jurídica?.
- 3.- ¿Extingue facultad de exigir el cobro coactivo de la deuda?.
- 4.- ¿Extingue la relación jurídica que se establece entre el deudor y el acreedor?.
- 5.- ¿Opera por ministerio de Ley o requiere de declaración de autoridad?.

Para lo anterior, primeramente observaremos cómo el Código Civil define a tal institución, el cual lo hace de la manera siguiente: *“Se llama prescripción negativa la exoneración de obligaciones por no exigirse su cumplimiento mediante el transcurso*

de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley" (Arts. 1059 y 1060 del código de 1884 y 1135 y 1136 del Código Civil de 1928).

El Código Civil argentino a su vez, determina en su artículo 3947: "Los derechos reales y personales se adquieren y se pierden por la prescripción. La prescripción es un medio de adquirir un derecho, o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo."

Agrega en su artículo 3949: "La prescripción liberatoria es una excepción para repeler una acción por el sólo hecho de que el que la entabla ha dejado durante un lapso de tiempo de intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere."

Y concluye con 4017 diciendo: "Por sólo el silencio o inacción del acreedor, por el tiempo designado por la ley, queda el deudor libre de toda obligación. Para esta prescripción no es preciso justo título, ni buena fe".

Planiol, por su parte, piensa que la prescripción extintiva o liberatoria, es un modo de extinción de las obligaciones por el decurso del tiempo.

Según el Dr. Borja Soriano²², por esta definición legal se desprende que los elementos de la prescripción negativa son:

²².- "Teoría General de las Obligaciones", Manuel Borja Soriano, 16ª Ed., 1998, Pág. 649.

- a) La inacción del acreedor, que no exige el cumplimiento de la obligación y
- b) El transcurso de cierto tiempo por el cual dura esa inacción.

Asegura el citado tratadista, que el efecto de la prescripción es librar al acreedor de su obligación, la cual se extingue.

Bajo esta incompleta definición pareciera que la prescripción es extintiva de la relación jurídica que se establece entre el deudor y el acreedor, como si la prescripción destruyera existencia de la deuda sin dejar posibilidad, para el acreedor, de solicitar el pago de lo que es debido, apreciación que no es compartida por el autor de este documento, pues de ser así se llegaría al extremo de pensar que, quien tenga a su favor un derecho por concepto de una deuda prescrita, no tiene acción legítima para solicitar a la autoridad jurisdiccional su intervención para efecto de hacer exigible el crédito, lo cual es impensable, pues basta saber que quien acuda a ejercitar una acción tiene que legitimarla, y resulta todavía mas inconcebible que la autoridad deseché por improcedente por esta causa la acción intentada, pues ello no lo puede hacer oficiosamente, sino que la prescripción corresponde hacerla valer al demandado-deudor en vía de excepción, pues solo así podrá la autoridad declarar, ahora si, extinguida tanto la facultad de cobrar del acreedor como la obligación de pagar del deudor.

Al respecto, el Profesor Bejarano Sánchez define esta figura, en su sentido negativo, como *“una institución de orden público que extingue la facultad de un acreedor que se*

*ha abstenido de reclamar su derecho durante determinado plazo legal, a ejercer coacción legítima contra un deudor que se opone al cobro extemporáneo o exige la declaratoria de prescripción".*²³

Sobre el tema, el profesor Gutiérrez y González nos brinda una visión mucho más completa considerando las características de la institución en estudio, y eludiendo las deficiencias con relación al pensamiento de otros autores, diciendo que es²⁴:

A.- La facultad o el derecho que la ley establece a favor del obligado-deudor, para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con la prestación que debe, o bien,

B.- La acción que tiene para exigir al estado por conducto del funcionario competente, la declaración de que ya no le es cobrable en forma coactiva, la prestación que debe, por haber transcurrido el plazo que le otorga a su acreedor la ley, para hacer efectivo su derecho.

Ahora bien, para conocer su esencia, señala el Profesor Gutiérrez y González²⁵, es preciso apuntar sobre los elementos estructurales del derecho de crédito, y en especial de la relación jurídica, en el sentido de que la relación se reduce a la facultad

²³.- "Obligaciones Civiles", Manuel Bejarano Sánchez, 3ª Ed., 1987, Pág. 503.

²⁴.- "Derecho de las Obligaciones", Ernesto Gutiérrez y González, 12ª Ed., 1999, Pág. 1030.

²⁵.- Ibidem, Pág. 1038.

del acreedor de “poder exigir” y al “deber cumplir” del deudor, conductas que se denotan en forma global con el término “schuld” – en la tesis alemana -.

Una vez que el derecho personal nace, con un acreedor que puede exigir y un deudor que debe cumplir; puede resultar que éste no cumpla voluntariamente; entonces, si se le exige y tampoco cumple, el acreedor tiene derecho a ocurrir ante el Estado a pedir que al deudor, forzadamente, se le haga cumplir con la prestación; pero este derecho a ejercitar una acción, ya no es parte del derecho de crédito, sino una etapa posterior a la misma, la cual se denota por los tratadistas alemanes con la palabra “haftung”.

Por ello, de acuerdo con estas ideas, dice Gutiérrez y González, se pueden apreciar dos momentos en la vida de la obligación en un *lato sensu*, especie derecho de crédito:

1°.- Su formación y nacimiento.

2°.- El incumplimiento de ella en su caso, y que hará nacer en su caso, pero sí por regla general, un derecho de crédito indemnizatorio, y la acción o derecho para pedir coactivamente su ejecución al Estado, en vista del hecho ilícito del deudor, al no cumplir.

Continúa señalando, que esta distinción es necesaria para comprender cómo la prescripción no extingue el crédito, ni tampoco el derecho a pedir al funcionario del órgano judicial del Estado para que coaccione al deudor por el cumplimiento de la prestación, sino que sólo crea a favor del deudor una excepción para oponerse

válidamente a que se le cobre el importe del crédito, y se le impongan las consecuencias legales por su hecho ilícito de no cumplir oportunamente con el objeto de su prestación.

La brillante apreciación que el profesor Gutiérrez y González nos brinda, al determinar que la mera configuración de la prescripción, no extingue la facultad del acreedor para acudir a un órgano jurisdiccional a solicitar que coaccione al deudor al debido cumplimiento de la obligación, obliga a realizar la distinción entre el momento en que nace a la vida jurídica y el momento en que surte sus efectos la prescripción, para no llegar a la conclusión equivocada de que la prescripción nunca puede llegar a extinguir la obligación del deudor al pago de la deuda, ni la facultad del acreedor al cobro de la misma.

Si bien es cierto que la prescripción per se, es decir, la prescripción nacida por ministerio de ley y por el mero transcurso del tiempo, sólo crea como efecto a favor del deudor una excepción para oponerse válidamente a que se le cobre el importe del crédito, así como para solicitar al Estado, a través de funcionario competente, la declaración de que ya no le es cobrable, en forma coactiva, la prestación que debe, por haber transcurrido el término que le otorga la ley a su acreedor para hacer efectivo su derecho, no menos cierto es que habiéndose hecho valer tal excepción o acción, en su caso, y al resultar fundada la misma, el estado a través de sus órganos competentes, deberá emitir una resolución en la que declare configurada la prescripción, liberando al deudor de la obligación incumplida y declarando también extinta la facultad de cobro del acreedor.

Dicho lo anterior, ahora si podemos realizar en este punto las siguientes conclusiones:

1.- Podemos definir a la prescripción configurada, en sentido negativo, como la facultad o el derecho que la ley establece a favor del obligado-deudor, para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con la prestación que debe, o bien, la acción que tiene para exigir al estado por conducto del funcionario competente, la declaración de que ya no le es cobrable en forma coactiva, la prestación que debe, por haber transcurrido el plazo que le otorga a su acreedor la ley, para hacer efectivo su derecho.

Pero debemos distinguir a tal prescripción de la que deriva en sentido liberatorio de la declaratoria firme de funcionario competente, definiendo a esta última como una institución de orden público que extingue la facultad de un acreedor que se ha abstenido de reclamar su derecho durante determinado plazo legal, a ejercer coacción legítima contra un deudor que se opuso al cobro extemporáneo o exigió la declaratoria correspondiente.

2.- La naturaleza jurídica de la prescripción, es decir, su esencia en su sentido negativo, tiene dos vertientes que se pueden hacer valer o no a arbitrio del deudor: La primera es la de una excepción que la Ley crea a favor del deudor para que válidamente se oponga al pago de su prestación y, la segunda, es la de una acción que también crea la Ley en beneficio del deudor, facultándolo a solicitar al estado que a través de sus órganos competentes, declare extinguida tanto la facultad de cobro del acreedor como su obligación de pago.

3.- La mera configuración de la prescripción, no extingue la acción cobro del acreedor quien, aún habiendo transcurrido el término exigido por la figura jurídica en comento, válidamente puede solicitar el pago de lo que es debido.

4.- Per se, no destruye la relación jurídica establecida entre el acreedor y el deudor, solo crea una acción y a la vez una excepción a favor del deudor, quien puede hacerlas valer discrecionalmente.

5.- La prescripción no opera por ministerio de Ley, sino que requiere de declaración expresa y firme por parte de la autoridad competente que autorice y sancione su procedencia, lo cual tiene sustento en lo dispuesto en el artículo 1143 del Código Civil que a la letra establece: *"Los acreedores y todos los que tuvieren legítimo interés en que la prescripción subsista, pueden hacerla valer aunque el deudor o el propietario hayan renunciado los derechos en esa virtud adquiridos"*, precepto del cual se desprende que aunque la prescripción futura no es susceptible de ser renunciada, pues el acto en que se pretenda hacerlo sería nulo de pleno derecho, la prescripción ganada sí puede ser renunciada e inclusive tal renuncia puede ser destruida por acción de los interesados, no obstante que la figura jurídica en estudio sea de orden público, ya que aunque pertenece al derecho sustantivo, procesalmente siempre ha sido establecida en beneficio particular de la certeza jurídica del deudor, ya que solo a éste puede aprovecharle su ejercicio o perjudicarle su inejercicio.

Aunque tales teorías se deben al amplio estudio realizado por el Profesor Gutiérrez y González en su obra "Derecho de las Obligaciones", en el presente estudio se a tenido el cuidado de cubrir los huecos dejados por el citado tratadista; verbigracia, él llegó a

la conclusión de que la esencia jurídica de la prescripción era solo la de ser una excepción y en el presente estudio se ha concluido que no es sólo eso, sino que también implica una acción, es decir, la posibilidad para el deudor de acudir ante el estado a solicitar que se declarada la liberación de la obligación.

Del mismo modo, a diferencia de la conclusión tajante del precitado tratadista, en la investigación que nos ocupa si se considera a la prescripción como extintiva de facultades y liberatoria de obligaciones, haciéndose la precisión de que el momento en que nace a la vida jurídica la figura en comento es distinto al momento en que surte sus efectos pues, en base a los argumentos expresados hasta aquí, se puede concluir que la prescripción se configura con el mero transcurso del tiempo y la inactividad en vía de acción de la parte acreedora, sin embargo, ningún efecto puede surtir sobre la extinción de la relación jurídica del acreedor y del deudor si no se hace valer por el deudor la acción o, en su caso, la excepción que la prescripción genera y, es entonces, hasta que quede firme la resolución que al efecto recaiga, que pueden considerarse surtidos plenos los efectos de la prescripción, extinguiendo la facultad acreedora y liberando la obligación deudora. De ahí que se afirme que la prescripción per se no extingue la relación jurídica entre el acreedor y el deudor sino hasta que queda firme la declaratoria expresada por autoridad competente.

No obstante lo anterior, se coincide en el criterio sustentado por el Profesor Gutiérrez y González la prescripción per se, es decir, configurada y no declarada, no suprime el derecho a la prestación, ni el derecho de acción. Este último concebido como la facultad de acudir ante la autoridad jurisdiccional en solicitud de decisión jurídica sobre intereses en pugna.

Lo anterior se afirma, ya que si quien carece por completo de derecho sustantivo alguno, puede poner en movimiento el órgano jurisdiccional, así sea para que constate esta ausencia de derecho, con mayoría de razón podrá ejercitar una acción el titular de un derecho prescrito, pues la autoridad inadmisiblemente podrá oponer oficiosamente la prescripción del derecho.

También en el presente capítulo, como aportación del presente estudio se ha llegado a la clasificación de la prescripción, en su sentido negativo, atendiendo a los efectos que surte en determinado tiempo: prescripción configurada y prescripción extintiva de facultades y liberatoria de obligaciones.

Dadas las consideraciones anteriores, sirvan éstas de base para dilucidar sobre la solución al problema planteado en la presente investigación, considerando que aunque en la materia fiscal se encuentra establecida expresamente la figura de la prescripción, es preciso conocer su esencia desde el punto de vista del derecho común, pues en éste último es donde aquella tiene su origen.

CAPÍTULO 7

“CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN NEGATIVA”

7.1.- SEMEJANZAS.

De las consideraciones dadas en anteriores capítulos, respecto de la caducidad y de la prescripción se desprenden las siguientes semejanzas básicas:

PRIMERA: Ambas figuras implican la inactividad de la parte interesada en el ejercicio de una facultad.

SEGUNDA: En ambas figuras es necesario que esa inactividad permanezca por un período de tiempo determinado.

7.2.- DIFERENCIAS BÁSICAS ENTRE AMBOS CONCEPTOS.

EN CUANTO A SUS ORÍGENES: La caducidad es susceptible de establecerse por convenio o por ley, la caducidad no se puede pactar, sino que su configuración obedece sólo a las reglas legales.

EN CUANTO A SUS ÁMBITOS DE APLICACIÓN: La caducidad opera tanto en el derecho sustantivo como en el derecho procesal, en cambio la prescripción meramente configurada únicamente puede surtir sus efectos en el campo del derecho procesal, no en el derecho sustantivo y, requiere de declaración expresa de autoridad competente, para surtir efectos dentro del campo del derecho sustantivo, a diferencia del primer concepto, el cual no requiere de declaración expresa para surtir efectos dentro del derecho sustantivo.

CON RELACIÓN A LOS EFECTOS QUE SURTEN: La caducidad extingue tanto el derecho sustantivo como la acción que se pudiera ejercitar para reclamar ese derecho sustantivo, en cambio tratándose de prescripción simplemente "configurada", no se extinguen derechos sustantivos ni procesales, empero tratándose de prescripción llamada en este estudio "liberatoria o declarada", si se extingue el derecho procesal, así como la obligación deudora.

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SUS PRESUPUESTOS: Para que opere la caducidad no se requiere de la existencia de una relación acreedor-deudor, en cambio la prescripción sólo puede operar cuando las partes tienen tal relación.

EN RELACIÓN AL MOMENTO EN QUE SURTE PLENOS EFECTOS: La caducidad surte efectos plenos por ministerio de ley, en el momento de su configuración, extinguiendo la facultad inejercida, tan es así que la autoridad que hay tenido conocimiento de ello

debe hacerla valer de oficio, en cambio, la prescripción no surte plenos efectos extinguiendo la facultad de cobro coactivo ni la obligación deudora, ya que para que ello ocurra debe mediar declaratoria expresa de la autoridad competente y, solo así, pueden considerarse extinguidas tanto la facultad acreedora como la obligación deudora, excepción hecha en materia penal cuyo estudio no compete al presente estudio.

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SUS INTERRUPCIONES: Si el término para la prescripción se interrumpe, empieza de nuevo, a partir de cero. Si el plazo para la caducidad se interrumpe, quedará destruida la posibilidad de que caduque el derecho.

Siempre que corra el término o plazo para la configuración de la caducidad o de la prescripción, si se interrumpe y nace el derecho o se mantiene vigente, se está en presencia del plazo relativo a una caducidad; si se interrumpe y se pierde sólo el tiempo ganado por el sujeto pasivo, pero vuelve a iniciarse la cuenta del tiempo necesario para la configuración, se está en presencia del término relativo a una prescripción.

CAPÍTULO 8

“CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”

Apoyados en los conceptos logrados en los capítulos anteceden, pasaremos ahora a analizar la figura jurídica de la caducidad en el ámbito fiscal, referida únicamente a las facultades de la autoridad para el ejercicio de sus facultades de comprobación y la determinación de las contribuciones así como para la imposición de sanciones.

8.1.- MARCO LEGAL.

Para efecto de seguir con el estudio de la figura jurídica de la caducidad, ya definida en un sentido lato, resulta preciso señalar que tal institución se encuentra prevista, en materia fiscal, en el Código Fiscal de la Federación, inmersa dentro del Capítulo Único del Título III (*De las Facultades de las Autoridades Fiscales*), en donde se prevén los medio a través de los cuales la autoridad puede comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como los procedimientos básicos que debe seguir a efecto de que los sujetos pasivos cuenten con la garantía de que las investigaciones realizadas se lleven a cabo conforme a derecho.

Pero estas facultades no son eternas, habida cuenta que, en el citado ordenamiento legal, se encuentra previsto el artículo 67, en el cual se establece la figura de la caducidad de las facultades de la autoridad como una sanción, consistente en la pérdida del derecho o expectativa de derecho que se impone a su titular (Autoridad Administrativa), a través de la aplicación de la referida norma, por la falta de su ejercicio oportuno, al preceptuar textualmente:

“67

Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la

conservar durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este Código.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el

plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.”

(El énfasis es nuestro).

Del precepto transcrito en el anterior apartado se desprende la figura procedimental (para el problema que nos ocupa) consistente en la sanción legal, consistente en la pérdida o extinción de las facultades de las autoridades fiscales (para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, verbigracia: el impuesto general de importación y sus accesorios), por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido en el plazo prefijado (5 años por regla general y hasta 10 años por regla excepcional), computado éste, a partir del momento en que debieron haberse pagado las contribuciones que se causen (Verbigracia el momento en que venció el plazo para el retorno de las mercancías importadas temporalmente).

Para poder esclarecer nuestro problema, es menester ineludible precisar que, de acuerdo al texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente, el inicio del cómputo del plazo no puede iniciar sino hasta el momento en que la autoridad legalmente se encuentra posibilitada a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y, en su caso, a determinar las contribuciones omitidas, y esto, como consecuencia lógica, única y exclusivamente puede darse cuando la obligación de que se trate sea comprobable, lo que es posible solo cuando el cumplimiento se dio, aún y que ese cumplimiento sea incorrecto o bien, porque transcurrió el término que el contribuyente tenía para hacerlo.

En esta tesitura, es evidente que el término de caducidad al que nos hemos estado refiriendo, sólo puede iniciar su cómputo hasta el momento en que la autoridad esté legalmente en posibilidad de liquidar las contribuciones respectivas, y esto sólo se puede efectuar al día siguiente a aquél en que el contribuyente hubiere cumplido con su obligación de retornar las mercancías al extranjero, o bien, cuando hubiere fenecido el plazo legal que tenía para ello; y esto, sólo es posible hasta el día posterior a aquél en que el importador debió cubrir las contribuciones derivadas de la importación definitiva de la mercancía originalmente importada de forma temporal.

Al efecto es aplicable el criterio sostenido por el PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca,

tomo VIII, Noviembre de 1998, Tesis VIII.1o.16 A, página 511

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA DETERMINAR IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR, TRATÁNDOSE DE IMPORTACIONES TEMPORALES. FORMA DE COMPUTAR EL TÉRMINO. De conformidad con el artículo 79 fracción I de la Ley Aduanera, las importaciones temporales de mercancías de procedencia extranjera no pagarán impuestos al comercio exterior. Ahora bien, si no existe obligación legal de pagar tales impuestos al momento de presentar el pedimento de importación respectivo, sino hasta cuando la contribución se cause con motivo del no retorno al extranjero de la mercancía importada en el tiempo conferido de estancia en el país; el cómputo del plazo de los cinco años para la caducidad de las facultades de la autoridad para determinar los impuestos al comercio exterior correspondientes, de conformidad con lo que establece la fracción II del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en su segunda parte, inicia a partir del día siguiente a aquel en que se causan las contribuciones, es decir, al en que venció la autorización otorgada en el pedimento sujeto al régimen aduanero de importación temporal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 810/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos No. 15 de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración y autoridades demandadas. 13 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretaria: Martha G. Ortiz Polanco.

En efecto, mientras una mercancía de importación está bajo el régimen temporal, por encontrarse dentro del plazo fijado en la ley para que se retorne al extranjero, el importador no tiene obligación alguna de pagar contribuciones. Sin embargo se debe hacer especial hincapié en el hecho de que la sola presentación del pedimento de importación temporal no es en absoluto un elemento para considerarlo como un punto de partida para el inicio del cómputo de caducidad a que se refiere el artículo 67 fracción II del Código Fiscal de la Federación, pues con ello, se perdería de vista que la figura de la caducidad se refiere a la extinción de facultades de la autoridad para liquidar contribuciones al comercio exterior y en tanto que, respecto de una importación temporal, el importador no tiene obligación de esta naturaleza.

Lo anterior se corrobora con el hecho que no toda presentación de un pedimento de importación implica el pago de una contribución, pues el régimen aduanero permite que existan tanto importaciones definitivas, respecto de las cuales, desde luego, debe existir el entero de una contribución, como temporales, que mientras se mantienen en este estado no causan contribución alguna.

Luego entonces, el tiempo referido en el precepto que se analiza debe computarse a partir del momento en que debieron haberse pagado las contribuciones que se causen; es decir, a partir del momento en que venció el plazo para el retorno de las mercancías importadas temporalmente.

Además de lo anterior, es preciso tomar en cuenta las particularidades que señala el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación para cada caso, de lo cual se desprende lo que se expone en el siguiente subcapítulo.

8.2.- CONFIGURACIÓN DE LA CADUCIDAD PARA LA FACULTAD DE DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD (*Plazos Máximos Aplicables*).

Del análisis del citado precepto, podremos realizar válidamente la siguiente clasificación de los plazos máximos para la configuración de la caducidad de la determinación del impuesto general de importación, tratándose de los diferentes casos que se pueden presentar en el problema de trato:

8.2.1.- POR REGLA GENERAL:

Plazo Ordinario de 5 años, en relación a la responsabilidad directa del sujeto pasivo (importador), en el supuesto de no haber operado suspensión alguna.

8.2.2.- POR EXCEPCIÓN:

Por disposición del precepto en estudio (*Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación*), el plazo señalado en el punto anterior no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del citado Código Tributario Federal; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de

que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

A continuación se establecerán los plazos máximos que conforme al citado precepto se deducen:

8.2.2.1.- PLAZOS MÁXIMOS APLICABLES *(Para la configuración de la caducidad para determinación de contribuciones, cuando se ejercen las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III Y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación ó se interpongan medios de defensa).*

5 años y 6 meses. Plazo ordinario (5 años), adicionado por el lapso de tiempo por el cual se suspende por el ejercicio de facultades de comprobación, cuando el plazo normal para la terminación de la revisión (6 meses) no se amplíe por la autoridad fiscal, ya sea por causa de mera omisión ó por conclusión oportuna del proceso de fiscalización.

6 años. Plazo ordinario (5 años), adicionado por el lapso de tiempo por el cual se suspende por el ejercicio de facultades de comprobación, cuando el plazo normal para terminación de la revisión (6 meses) se amplíe en una ocasión (6 meses más).

6 años y 6 meses. Plazo ordinario (5 años), adicionado por el lapso de tiempo por el cual se suspende por el ejercicio de facultades de comprobación, cuando el plazo normal para terminación de la revisión (6 meses) se amplíe en dos ocasiones (1 año más).

Indeterminado, pero no mayor de 10 años. Plazo Ordinario (5 años), adicionado por el lapso de tiempo (*indeterminado*), en que se suspende, con el ejercicio de las facultades de comprobación, cuando sea aplicable la excepción que, con respecto al plazo aplicable para la conclusión de las visitas y revisiones, hace el artículo 46-A, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, de la manera siguiente:

"46 A

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Lo antes dispuesto no es aplicable a aquellos contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64 A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión; a los integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley, por lo que en el caso de visita o revisión a los mismos, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada."

Del precepto transcrito se fundamenta lo expuesto en el presente análisis, en relación a que, en el caso en comento, el plazo máximo sería indeterminado, pero menor de 10 años contados a partir del momento precisado en la fracción II del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, pero solo tratándose de los casos de excepción a que se refiere el artículo 46-A del citado ordenamiento.

Indeterminado, inclusive mayor de 10 años. Plazo Ordinario (5 años), adicionado por el lapso de tiempo por el cual se suspende con la interposición de algún recurso administrativo (Recurso Administrativo de Ejecución) o juicio (Juicio Contencioso Administrativo).

Se establece que, es indeterminado, ya que no existe ningún plazo fatal para la resolución de las instancias supracitadas y, que inclusive puede ser mayor del plazo de diez años que establece la disposición legal que se analiza, en virtud de lo establecido en el artículo 239, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, de la manera siguiente:

“239

. . .

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.”

Del precepto transcrito se fundamenta la aseveración hecha con respecto al presente análisis, en relación a que, en el caso que se comenta, el plazo total es indeterminado, inclusive mayor de 10 años contados a partir del momento precisado en la fracción II

del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, con la única limitante de que la resolución se emita dentro del plazo de cuatro meses posteriores a la fecha de firmeza de la sentencia que ordene su emisión.

8.2.2.2.- PLAZO APLICABLE, (por falta de - Inscripción en el R.F.C.- - Registros Contables - ó - Conservación de los mismos -).

10 años. En el caso que se estudia, si el contribuyente (*importador*) no presentase su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación, el plazo máximo aplicable, para la configuración de la caducidad para la determinación del impuesto general de importación será de 10 años, contados a partir de que se dé el supuesto contenido en el artículo 67 fracción II del citado ordenamiento legal, es decir, a partir del momento en que debieron haberse retornado al extranjero las mercancías importadas temporalmente.

8.2.2.3.- NO LOCALIZACIÓN DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO, ¿Procede Suspensión o Interrupción de la Caducidad?.

Según el cuarto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación el plazo señalado en este artículo no está sujeto a "interrupción", señalando que sólo se

suspenderá en los casos que en tal precepto se indican, sin embargo, el precepto incurre en contradicción al respecto al establecer lo siguiente:

“ . . . o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.”

Se dice que hay contradicción, ya que el precepto transcrito se refiere más bien a una interrupción del plazo no a una suspensión y, para dilucidar sobre ello, conviene diferenciar tales términos.

La interrupción implica la paralización “*temporal o definitiva*” del computo de un plazo, por la existencia de una situación fáctica o jurídica que hace necesaria tal detención, para asegurar la efectividad del derecho de réplica de la contraparte, hasta que esa circunstancia sea superada, caso en el que, si la interrupción es “*temporal*”, el plazo continuará computándose a partir del momento en que se interrumpió, empero si es “*definitiva*” entonces el plazo comenzará a computarse desde su inicio.

Por otra parte, la suspensión implica la paralización “*sólo provisional*” del computo de un plazo, por la existencia de una situación fáctica o jurídica que hace necesaria tal detención, para asegurar también la efectividad del derecho de réplica de la

contraparte, hasta que esa causa desaparezca, caso en el que el plazo deberá continuar computándose a partir del momento en que se paralizó dicho cómputo.

Bajo esa tesitura, la diferencia entre interrupción y suspensión del un plazo radica en que la primera es el género y la segunda es la especie, ya que la “suspensión” de un plazo implica necesariamente su “interrupción”, pero sólo “temporal” y nunca “definitiva”.

Luego entonces, lo estipulado en la última parte del cuarto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que el plazo para la configuración de la caducidad debe reiniciarse a partir de la fecha en que se localice al contribuyente, en el caso de que las autoridades fiscales no hayan podido iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de haberse desocupado su domicilio fiscal por el contribuyente auditado sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal, implica una “interrupción definitiva” del plazo que había iniciado a computarse, lo cual se contrapone con lo que se señala en la primer parte del precepto aludido que señala textualmente: *“El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando . . .”*.

Dicho lo anterior, hemos encontrado una contradicción de la propia legislación, pues aunque por disposición expresa de la Ley el plazo para la configuración de la caducidad en materia fiscal no se interrumpe; lo cierto es que, por disposición también del mismo ordenamiento legal, aún y que no le llame interrupción, si se interrumpe al señalar que el cómputo del plazo (5 o 10 años, según el caso) respectivo debe reiniciarse a partir de la fecha en que se localice al contribuyente; por lo que, en el caso de - la no

localización del contribuyente auditado -, procede interrupción procede la “*interrupción definitiva*” del plazo para la configuración de la caducidad y no así su “*suspensión*”.

CAPÍTULO 9

“PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO DE LA AUTORIDAD RECAUDADORA”

Definida ya, en el presente estudio, a la prescripción en sentido negativo y lato, consideraremos lo expuesto en el análisis de su esencia para poder tener un mejor entendimiento en el ámbito de lo fiscal, en especial de lo que interesa a nuestro estudio, es decir, lo de la acción de cobro de la autoridad en relación al impuesto general de importación que se causa por el no retorno oportuno, al extranjero, de las mercancías importadas temporalmente.

9.1.- MARCO LEGAL APLICABLE.

La institución que se examina en el presente capítulo, se encuentra definida en el Código Fiscal de la Federación dentro del Título V (De los Procedimientos Administrativos), Capítulo III (Del Procedimiento Administrativo de Ejecución), Sección I (Disposiciones Generales), donde se señalan los medios que puede allegarse la autoridad para hacer efectiva la cobranza de los créditos fiscales, cuando su cumplimiento no se realiza espontáneamente.

En el ordenamiento citado, el legislador tuvo la previsión de establecer expresamente las reglas bajo las cuales se cumpliría con los fines de seguridad jurídica a que ya hicimos referencia al estudiar la prescripción en su sentido lato, estableciendo el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que en lo conducente señala textualmente:

"El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."

Analicemos ahora el precepto transcrito, tomando en cuenta las conclusiones recabadas al estudiar la figura de la prescripción en sentido lato, en el capítulo que sigue.

9.2.- PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL.

A juicio del sustentante, la disposición hecha en el precepto que se analiza en relación a que *“El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años”*, en nada se contrapone con lo expuesto en el presente estudio al concluir que, la prescripción per se, no destruye la relación jurídica establecida entre el acreedor y el deudor, solo crea la posibilidad del ejercicio de una acción y a la vez de una excepción, ambas a favor del deudor, quien puede hacerlas valer discrecionalmente, tan es así que, habiéndose interpuesto los medios de defensa procedentes en contra del procedimiento administrativo de ejecución (*llámeseles Recurso de revocación o, en su caso, Juicio Contencioso Administrativo*), la autoridad resolutora inadmisiblemente podrá oponer de oficio la excepción generada por el mero transcurso del tiempo y la inactividad del sujeto activo de la relación tributaria, por lo que, en el desafortunado caso de que esta excepción no se oponga por el deudor en su promoción, la declaratoria que ponga fin a la controversia no podrá versar sobre la extinción de facultad de cobro coactivo de la autoridad, pudiéndose incluso válidamente confirmarse la legalidad de los actos a través de los cuales se pretendan hacer efectivos los créditos, luego entonces, es posible y legal validar los actos por los cuales se hagan efectivos los créditos fiscales aunque estos hayan prescrito.

9.2.1.- INICIO DEL CÓMPUTO DEL TÉRMINO.

Por disposición expresa del ordenamiento que se estudia en el presente capítulo, el término para la prescripción en materia fiscal, en el caso se estudia (*impuesto general de*

importación) inicia a partir de la fecha de exigibilidad legal, al establecer textualmente: “El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido”.

9.2.2.- EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN, MOMENTO EN QUE INICIA EL CÁLCULO DEL TÉRMINO PARA LA PRESCRIPCIÓN.

Ahora bien, conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas a de hecho previstas en las leyes; en el caso de mérito, al haberse omitido el retorno oportuno de las mercancías de importación temporal, el impuesto general de importación se causa en el momento en que venció el plazo para dicho retorno y, conforme al tercer párrafo del citado ordenamiento, corresponde al contribuyente la determinación de las contribuciones a su cargo, caso en que, de cumplirse así, el momento de exigibilidad se daría cuando el contribuyente declare deber tal contribución y no haya mediado alguna forma de satisfacer o garantizar la obligación declarada.

Hasta aquí todo parece estar claro, sin embargo en el caso de que la determinación y declaración del contribuyente no se actualice, entonces corresponderá a la autoridad la facultad de hacer tal determinación mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, antes que ello la autoridad no podrá exigir el cobro del impuesto mediante el procedimiento administrativo de ejecución, pues ni siquiera esta determinada la obligación en cantidad líquida y, más aún, la determinación que del impuesto haga la autoridad deberá estar debidamente notificada y haber quedado

firme, es decir, hasta que hayan transcurrido en exceso los plazos aplicables para la interposición de los medios de defensa que procedan.

Lo anterior tiene su sustento en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, pues es requisito de procedencia para la aplicación del procedimiento económico coactivo, que los créditos fiscales que se pretenden hacer efectivos no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

Luego entonces, el momento en que inicia el término para la configuración de la prescripción, en el caso que se analiza, inicia a partir de que el importador declare deber tal contribución y no haya mediado alguna forma de satisfacer o garantizar la obligación declarada o bien, desde el momento en que quede firme la resolución en que la autoridad determine la existencia y cantidad del impuesto.

9.2.3.- CONFIGURACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN PARA EL COBRO DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN.

Determinado ya el momento en que debe empezarse a computar el término para la prescripción, referida al caso en comento, cabe puntualizar que por ministerio del precepto en que se fundamenta (*artículo 146 del Código Fiscal de la Federación*) la prescripción se configura llegado el término de 5 años, empero es condición indispensable que dentro de ese lapso de tiempo no haya mediado gestión de cobro que el acreedor notifique o

haga saber al deudor o por el reconocimiento tácito o expreso respecto de la existencia del crédito.

9.2.4.- PRESCRIPCIÓN CONFIGURADA Y PRESCRIPCIÓN DECLARADA **(Diferencia)**

Ya definidas las condiciones necesarias para llegar a la prescripción meramente configurada en materia fiscal, debemos distinguir entre ésta y la que deriva, en sentido liberatorio y en la misma materia, de la declaratoria firme de autoridad competente, definiendo a esta última como una institución de orden público que extingue la facultad del fisco o, en su caso, contribuyente con saldo a favor, que se ha abstenido de reclamar su derecho durante el término de 5 años, a ejercer coacción legítima contra un deudor (*sea fisco o contribuyente*), que se opuso al cobro extemporáneo o exigió la declaratoria correspondiente.

9.2.5.- ESENCIA DE PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL.

La naturaleza jurídica de la prescripción en materia fiscal, como en el derecho común, en su sentido negativo, tiene dos vertientes que se pueden hacer valer o no al arbitrio del deudor:

La primera de ellas es la de una excepción que la Ley crea a favor del deudor para que válidamente se oponga al pago de su prestación, lo cual se deduce del precepto que se analiza, el cual señala: “... y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos.”, y siendo así las cosas, al oponerse al pago del crédito fiscal al invocarse la figura en estudio, entonces sí podrá, la autoridad que conozca del medio de defensa, pronunciarse sobre la extinción de la relación acreedor deudor, declarando extinguida tanto la facultad acreedora como la obligación deudora, por haber operado ya la prescripción.

La segunda es la de una acción, que también crea la Ley en beneficio del deudor, facultándolo a solicitar al estado que a través de sus órganos competentes, declare extinguida tanto la facultad de cobro del acreedor como su obligación de pago, lo cual se desprende claramente de lo dispuesto en el último párrafo del precepto en estudio “Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.”, por lo que ejercida la acción a que se hace referencia, la autoridad deberá la procedencia de la declaratoria y, de considerarse fundada tal petición, deberá recaer la declaratoria cuyos efectos son idénticos a los que se señalaron en el párrafo que antecede.

9.2.6.- EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL.

En materia fiscal, como en el derecho común, la mera configuración de la prescripción no extingue la acción de cobro del acreedor, pues aún habiendo transcurrido el

término exigido por la figura jurídica en comento válidamente puede solicitarse el pago de lo que es debido.

En materia fiscal, como en el derecho común, la prescripción no opera por ministerio de Ley, sino que requiere de declaración expresa e inclusive firme, por parte de la autoridad competente, que autorice y sancione su procedencia, ya que la prescripción ganada, es decir, la únicamente configurada, si puede ser renunciada tácitamente al omitirse su oposición en los medios de defensa que se hagan valer en contra del cobro del crédito fiscal, no obstante que sea de orden público, pues siempre ha sido establecida en beneficio particular de la certeza jurídica del deudor, ya que solo a éste puede aprovecharle su ejercicio o perjudicarle su inejercicio, tal y como acontece en el derecho común.

Del mismo modo, como concluimos al realizar el estudio de la prescripción en su sentido lato, en materia fiscal si se considera a la prescripción como extintiva de facultades y liberatoria de obligaciones, haciéndose la precisión de que, el momento en que se nace a la vida jurídica la figura en comento es distinto al momento en que surte sus efectos pues, si bien es cierto que la prescripción se configura con el mero transcurso del tiempo y la inactividad en vía de acción del acreedor (*fisco o contribuyente*), también es cierto, con fundamento en lo que hasta aquí se ha dicho, que su mera configuración ningún efecto produce en relación a la extinción de la relación jurídico tributaria si no se hace valer por el deudor la acción o, en su caso, la excepción que la prescripción genera y, es entonces, hasta que quede firme la resolución que al efecto recaiga, que pueden considerarse surtidos plenos los efectos de la prescripción en materia fiscal, extinguiendo las facultades del fisco o, en su caso, del contribuyente con saldo a favor y liberando por ende la obligación de la parte deudora.

No obstante lo anterior, se concluye también que la prescripción per se, es decir, configurada y no declarada, no extingue el derecho a la prestación (*en el caso que nos ocupa, impuesto general de importación*), ni la facultad de exigir su cumplimiento mediante el procedimiento administrativo de ejecución, pues para que tal figura surta sus efectos extintivos es condición indispensable que se haga valer la acción o la excepción que se genera con su configuración, así sea para que constate la ausencia de la prescripción o para que, en su caso, se reconozcan sus efectos, pues al igual que en materia civil la autoridad jurisdiccional inadmisiblemente podrá oponer oficiosamente la prescripción de la facultad.

He aquí, como una de las aportaciones del presente estudio, pues podemos clasificar la prescripción en materia fiscal, atendiendo a los efectos que se surten en: "prescripción configurada" y "prescripción extintiva de facultades y liberatoria de obligaciones".

CAPÍTULO 10

“CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL”

10.1.- CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL, (*Diferencias Básicas*)

Dadas las consideraciones de los capítulos que anteceden, podemos ahora reflejar en el presente apartado, en un sentido enunciativo y no limitativo, algunos aspectos que en materia fiscal diferencian a la figura jurídica de la caducidad con la prescripción:

EN CUANTO A SUS ÁMBITOS DE APLICACIÓN: La caducidad en materia fiscal está relacionada con las facultades de la autoridad para la determinación de contribuciones omitidas, así como para la imposición de sanciones; en cambio la prescripción se encuentra referida a la facultad de cobro de tales contribuciones o aprovechamientos (*sanciones*).

CON RELACIÓN A LOS EFECTOS QUE SURTEN: La caducidad declarada extingue el derecho sustantivo (*facultad de determinación*), en cambio tratándose de prescripción

simplemente “configurada”, no se extinguen derechos sustantivos ni procesales, empero tratándose de prescripción llamada en este estudio “*liberatoria o declarada*”, si se extingue la facultad procesal de la autoridad para el efecto de poder aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, así como la obligación deudora del contribuyente (*importador*).

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SUS PRESUPUESTOS: Para que operen la caducidad y la prescripción se requiere en ambas figuras la inactividad del sujeto activo de la relación tributaria, sin embargo en la primera no se requiere de la existencia de una relación acreedor deudor, en cambio la prescripción sólo puede operar cuando las partes tienen tal relación, pues solo se pueden hacer efectivos los créditos fiscales que son legalmente exigibles.

DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SUS INTERRUPCIONES: El plazo para la configuración de la caducidad es susceptible de interrumpirse para comenzar a computarse desde cero y es susceptible de suspenderse para volverse a computar desde el momento en que el conteo se detuvo con motivo de la suspensión, en cambio la prescripción es sólo susceptible de interrupción.

10.2.- IMPORTANCIA DEL ENTENDIMIENTO DE LA RELACIÓN EXISTENTE, ENTRE LOS PERÍODOS EN QUE INICIAN Y TERMINAN AMBAS FIGURAS JURÍDICAS.

Es importante tener bien definida la diferencia entre ambos conceptos, ya que es muy común que se confundan los momentos en que inician a computarse los respectivos plazos para su configuración.

Para lo anterior apuntaremos que la caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal - a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo -, se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral, como ya quedó establecido, señala el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones.

Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo citado en el párrafo que antecede señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una

contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho.

Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo.

Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento.

Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales.

Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años.

Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la

determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración.

Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

También, tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.

Uno de los errores más comunes en que se puede incurrir, al tratar de resolver el caso que nos ocupa, es por ejemplo concluir que el término para la prescripción del impuesto general de importación comience a computarse a partir del momento en que acaeció el hecho generador de tal impuesto, es decir, su fecha de causación, siendo que el término para la prescripción sólo puede empezar a correr desde la fecha de exigibilidad del crédito, la cual no es necesariamente la misma que la de causación.

La fecha descrita en el párrafo que antecede – causación - es aplicable pero no para el inicio del término de la prescripción, sino para el plazo de la configuración de la caducidad, siendo que pueden pasar “n” número de años, según el caso de que se trate, para que la autoridad fiscal determine la existencia y el *quantum* del impuesto y es hasta que quede firme esa resolución de autoridad que apenas comenzará a computarse el término relativo a la prescripción en materia fiscal.

CAPÍTULO 11

“APORTACIONES”

De la anterior fundamentación, se deducen las conclusiones que a continuación se exponen:

El término “caducidad” es: la sanción, consistente en la pérdida de un derecho o expectativa de derecho, sea sustantivo o procesal, que se impone a su titular, a través de la aplicación de las normas jurídicas que la preceptúan, ya sean estas de origen legal, convencional o judicial, por la falta de realización oportuna de determinadas conductas positivas, voluntarias o involuntarias, dentro de un plazo cierto y determinado.

La caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para la determinación del impuesto general de importación, causado por el incumplimiento oportuno en el retorno al extranjero de las mercancías importadas temporalmente, se configura (*por lo general*), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación y en especial su fracción II, en el plazo máximo de cinco años contados a partir de que debieron haberse devuelto las mercancías a su país de origen, siempre y cuando el plazo no se haya suspendido por alguna de las causas referidas en el cuarto y quinto párrafos del citado precepto, caso en el que, según sea el supuesto de que se

trate, el plazo ordinario para la configuración de la caducidad adicionado con el plazo de suspensión, varía e incluso puede ser indeterminado.

No obstante lo anterior, para los casos especiales en que el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo establecido en ley, el plazo para que se actualice la caducidad de las citadas facultades de la autoridad será de 10 años.

El plazo para la configuración de la caducidad de la facultad en estudio, es susceptible de interrupción definitiva ó, en su caso, temporal (*suspensión*).

Puede ser sujeto a suspensión cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42, fracciones II, III y IV, del citado Código Tributario Federal. Tal suspensión se inicia con la notificación del ejercicio de las referidas facultades y concluye cuando se notifica la resolución que ponga fin al procedimiento de fiscalización de que se trate, condicionándose al levantamiento de, cuando menos, un acta parcial o final cada seis meses o, en su caso, se dicte la resolución definitiva, a excepción de que en el caso concreto se actualicen los supuestos contenidos en el artículo 46-A, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación.

Aunque la caducidad de las facultades en estudio, se configura al cumplirse el plazo de cinco o de diez años a que se hizo alusión en los párrafos que anteceden, es importante precisar que esta figura jurídica surte plenos efectos hasta el momento en que medie declaratoria expresa de autoridad administrativa o, en su caso, jurisdiccional y es hasta ese momento en que pueden considerarse extinguidas las

facultades de la autoridad para la determinación del impuesto general de importación causado por el incumplimiento oportuno en el retorno al extranjero de las mercancías importadas temporalmente.

Por otra parte, definiremos la prescripción configurada, en sentido negativo, como la facultad o el derecho que la ley establece a favor del obligado-deudor, para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con la prestación que debe, o bien, la acción que tiene para exigir al estado por conducto del funcionario competente, la declaración de que ya no le es cobrable en forma coactiva, la prestación que debe, por haber transcurrido el plazo que le otorga a su acreedor la ley, para hacer efectivo su derecho.

Distinguiremos a tal prescripción de la que deriva en sentido liberatorio, de la declaratoria firme de funcionario competente, definiendo a esta última como una institución de orden público que extingue la facultad de un acreedor que se ha abstenido de reclamar su derecho durante determinado plazo legal, a ejercer coacción legítima contra un deudor que se opuso al cobro extemporáneo o exigió la declaratoria correspondiente.

La naturaleza jurídica de la prescripción, es decir, su esencia en su sentido negativo, tiene dos vertientes que se pueden hacer valer o no a arbitrio del deudor: La primera es la de una excepción que la Ley crea a favor del deudor para que válidamente se oponga al pago de su prestación y, la segunda, es la de una acción que también crea la Ley en beneficio del deudor, facultándolo a solicitar al estado que a través de sus

órganos competentes, declare extinguida tanto la facultad de cobro del acreedor como su obligación de pago.

Es conclusión también del presente documento, que la mera configuración de la prescripción, no extingue la acción cobro del acreedor quien, aún habiendo transcurrido el término exigido por la figura jurídica en comento, válidamente puede solicitar el pago de lo que es debido.

También se concluye, que la prescripción per se, no destruye la relación jurídica establecida entre el acreedor y el deudor, solo crea una acción y a la vez una excepción a favor del deudor, quien puede hacerlas valer discrecionalmente.

Lo anterior se afirma, porque la prescripción no opera por ministerio de Ley, sino que requiere de declaración expresa y firme por parte de la autoridad competente que autorice y sancione su procedencia.

La esencia jurídica de la prescripción no es solo la de una excepción, sino que también implica una acción; es decir, la posibilidad para el deudor de acudir ante el estado a solicitar que se declarada la liberación de la obligación.

El momento en que nace a la vida jurídica la figura de la prescripción es distinto al momento en que surte sus efectos pues, si bien se puede concluir que la prescripción se configura con el mero transcurso del tiempo y la inactividad en vía de acción de la

parte acreedora, ningún efecto puede surtir sobre la extinción de la relación jurídica del acreedor y del deudor si no se hace valer por el deudor la acción o, en su caso, la excepción que la prescripción genera y, es hasta que quede firme la resolución que al efecto recaiga, que pueden considerarse surtidos los efectos plenos de la prescripción, extinguiendo la facultad acreedora y liberando la obligación deudora. De ahí también que se concluya, que la prescripción per se no extingue la relación jurídica entre el acreedor y el deudor sino hasta que queda firme la declaratoria expresada por autoridad competente.

También por lo anterior se concluye, que la prescripción per se, es decir, configurada y no declarada, no suprime el derecho a la prestación, ni el derecho de acción. Este último concebido como la facultad de acudir ante la autoridad jurisdiccional en solicitud de decisión jurídica sobre intereses en pugna, ya que si quien carece por completo de derecho sustantivo alguno, puede poner en movimiento el *órgano jurisdiccional*, así sea para que constate esta ausencia de derecho, con mayoría de razón podrá ejercitar una acción el titular de un derecho prescrito, pues la autoridad inadmisiblemente podrá oponer oficiosamente la prescripción del derecho.

También en el capítulo 6 del presente documento, como aportación se ha llegado a la clasificación de la prescripción, en su sentido negativo, atendiendo a los efectos que surte en determinado tiempo: prescripción configurada y prescripción extintiva de facultades y liberatoria de obligaciones.

Ahora bien, en la materia fiscal, tratándose de la facultad de exacción de la autoridad respecto de los créditos fiscales, esta se extingue con la satisfacción voluntaria de la

obligación, ya sea a través del pago, la compensación o bien, en forma coactiva, mediante la aplicación completa del procedimiento administrativo de ejecución. Sin embargo, sin haberse satisfecho la obligación por el contribuyente deudor, la referida facultad puede extinguirse por declaratoria de prescripción firme o ejecutoriada, en su caso, sea de la autoridad administrativa o de la autoridad jurisdiccional, al haberse hecho valer la configuración de la prescripción a través de la vía de acción o por vía de la excepción, respectivamente.

Asentado lo anterior, tendremos en cuenta, en relación a las llamadas “interrupción y suspensión de la prescripción”, señalando como la inapropiada redacción de la Ley adjetiva, pueden llevar a la conclusión equivocada de que la prescripción puede interrumpirse. Situación que resulta a todas luces contraria a su esencia jurídica, pues es dable precisar que la institución, en sí, es decir, la prescripción ya configurada, no puede interrumpirse, sino que, lo que sería en todo caso interrumpible, lo sería el término para su configuración, siendo ello lo que, tanto la desafortunada redacción del Código Civil como la exposición algunos tratadistas quisieron expresar; situación que es superada en la materia fiscal por el código tributario federal, al establecer claramente en su artículo 146, que lo que se interrumpe es precisamente eso, el término para su actualización.

Ahora bien, para que sea procedente la declaratoria referida en párrafos arriba, es condición, *sine qua non*, que transcurra el término de cinco años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, computados a partir de la exigibilidad del crédito fiscal en comento, es decir, del impuesto general de importación.

El momento de exigibilidad de los créditos fiscales, en específico del referido impuesto, no es el de su causación; o dicho en otras palabras, no es el momento en que feneció el plazo para el retorno de las mercancías importadas temporalmente, sino el en que, habiéndose autodeterminado la existencia y la cantidad de la obligación tributaria, el sujeto pasivo omite el cumplimiento *–pago–* oportuno de tal obligación; sin embargo, si esa autodeterminación a que se hace referencia no se da en forma espontánea, entonces el momento de su exigibilidad será cuando quede firme la resolución administrativa que determine la existencia y la cantidad del crédito fiscal.

A lo anterior, debe precisarse que aún habiéndose configurado la prescripción del impuesto, no pueden considerarse extinguidas las facultades de la autoridad, para poder incoar el procedimiento económico coactivo, sino que es preciso que medie declaratoria expresa de autoridad administrativa o, en su caso, jurisdiccional y más aún, que quede firme o cause ejecutoria tal declaración y es hasta entonces, cuando pueden considerarse extinguidas las facultades de exacción de la autoridad fiscal, referidas a la acción de cobro del impuesto general de importación causado por el incumplimiento oportuno del retorno al extranjero de las mercancías importadas temporalmente.

BIBLIOGRAFÍA

En la elaboración del presente documento se utilizaron como base los textos legales, *doctrinales* y *jurisprudenciales*, cuyos datos a continuación se señalan:

DERECHO DE LAS OBLIGACIONES, Ernesto Gutiérrez y González, 12ª Edición, Editorial PORRÚA, México, 1999.

TEMAS PRÁCTICOS DE DERECHO FINANCIERO, Ernesto Eseverri y Juan López Martínez, Editorial ARANZADI, España, 1999.

OBLIGACIONES CIVILES, Manuel Bejarano Sánchez, 3ª Edición, Editorial HARLA, México, 1987.

TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES, Manuel Borja Soriano, 16ª Edición, Editorial PORRÚA, México, 1998.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., 12ª Edición, Editorial PURRÚA, México, 1998.

DERECHO ADMISNITRATIVO, Gabino Fraga, 38ª Edición, Editorial PORRÚA, México, 1998.

IUS 2000, "JURISPRUDENCIAS Y TESIS AISLADAS 1917-2000", Suprema Corte de Justicia de la Nación, Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis, México, 2000.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, vigente a agosto de 2001.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, vigente a agosto de 2001.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, vigente a agosto de 2001.

LEY ADUANERA, vigente a agosto de 2001.

